



AUDITORIAS COMO GARANTIA DE SUSTENTABILIDADE DADA AOS  
STAKEHOLDERS: POSSIBILIDADES E LIMITES

Viviane de Aquino Vilela

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, COPPE, da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção.

Orientador: Rogério de Aragão Bastos do Valle

Rio de Janeiro

Maio de 2012

AUDITORIAS COMO GARANTIA DE SUSTENTABILIDADE DADA AOS  
STAKEHOLDERS: POSSIBILIDADES E LIMITES

Viviane de Aquino Vilela

DISSERTAÇÃO SUBMETIDA AO CORPO DOCENTE DO INSTITUTO ALBERTO  
LUIZ COIMBRA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA DE ENGENHARIA  
(COPPE) DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO COMO PARTE  
DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE  
EM CIÊNCIAS EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO.

Examinada por:

---

Prof. Rogério de Aragão Bastos do Valle, D.Sc.

---

Prof. Marcos do Couto Bezerra Cavalcanti, D.Sc.

---

Prof. Gilson Brito Alves Lima, D.Sc.

---

Prof. José Antônio Assunção Peixoto, D.Sc.

RIO DE JANEIRO, RJ - BRASIL

MAIO DE 2012

Vilela, Viviane de Aquino

Auditorias como garantia de sustentabilidade dada aos stakeholders: possibilidades e limites / Viviane Aquino Vilela. – Rio de Janeiro: UFRJ/COPPE, 2012.

X, 99 p.: il.; 29,7 cm.

Orientador: Rogério de Aragão Bastos do Valle

Dissertação (mestrado) – UFRJ/ COPPE/ Programa de Engenharia de Produção, 2012.

Referencias Bibliográficas: p. 92-99.

1. Auditoria. 2. Relatórios de sustentabilidade. 3. Stakeholders. I. Valle, Rogério de Aragão Bastos do. II. Universidade Federal do Rio de Janeiro, COPPE, Programa de Engenharia de Produção. III. Título.

## **DEDICATÓRIA**

Dedico esta dissertação a meus  
pais, irmão e irmãs.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a minha família por todo suporte, incentivo e carinho oferecidos a mim no decorrer deste período de mestrado.

Aos meus pais, Delson e Maria Elisa por tudo o que me ensinaram e pelo amor que sempre me dedicaram em todos os momentos da minha vida. Sem eles esse mestrado não seria possível.

As minhas irmãs, Susane e Sabrina que me incentivaram e estiveram ao meu lado nos momentos mais difíceis deste período, dando apoio não só na elaboração da dissertação, mas também emocional. São mais do que irmãs, são a minha base.

Aos amigos Sérgio Hilst, Paula Purcidonio e Luciana Tristão que, além das valiosas dicas e ensinamentos, sempre mostraram uma amizade sincera. Tanto os momentos alegres e de descontração, como as conversas e discussões sobre a dissertação foram importantíssimos para chegar ao final deste processo. Amigos que levo para toda a vida.

A todos que de alguma maneira me apoiaram e contribuíram para a realização desta dissertação, os meus sinceros agradecimentos.

Por fim, agradeço a Deus por mais esta conquista.

Resumo da Dissertação apresentada à COPPE/UFRJ como parte dos requisitos necessários para a obtenção do grau de Mestre em Ciências (M.Sc.)

AUDITORIA COMO GARANTIA DE SUSTENTABILIDADE DADA AOS  
STAKEHOLDERS: POSSIBILIDADES E LIMITES

Viviane de Aquino Vilela

Maio/2012

Orientador: Rogério de Aragão Bastos do Valle

Programa: Engenharia de Produção

Um componente chave do desenvolvimento e implementação de um programa de sustentabilidade dentro de uma organização implica em uma revisão periódica desse programa, tendo como foco duas questões: ‘como estamos fazendo?’ e ‘onde precisamos melhorar?’ Estes são dois princípios básicos por trás do funcionamento da ferramenta conhecida como auditoria, que ajuda uma organização a determinar como ela está caminhando na sua jornada em direção à sustentabilidade. A abordagem de engajamento dos *stakeholders*, geralmente aplicada na auditoria com foco na sustentabilidade, poderia construir relações de confiança. Porém, como as auditorias assimilam a necessidade de participação dos *stakeholders* no desenvolvimento da sustentabilidade?

Abstract of Dissertation presented to COPPE/UFRJ as a partial fulfillment of the requirements for the degree of Master of Science (M.Sc.)

AUDITS AS ASSURANCE OF SUSTAINABILITY GIVEN TO STAKEHOLDERS:  
POSSIBILITIES AND LIMITS

Viviane de Aquino Vilela

May/2012

Advisor: Rogério de Aragão Bastos do Valle

Department: Production Engineering

A key component of developing and implementing a sustainability program within an organization involves a periodic review of this program, focusing on two questions: 'how are we doing?' and 'where we need to improve?' These are two basic principles behind the operation known as an audit tool that helps an organization determine how it is walking in their journey towards sustainability. The approach to stakeholder engagement, usually applied in the audit focused on sustainability, could build relationships of trust. However, such as audits assimilate the need for stakeholder participation in the development of sustainability?

# ÍNDICE

INTRODUÇÃO.....	1
1. NORMAS: PADRONIZAÇÃO E QUALIDADE.....	9
1.1. Normas ISO .....	10
1.2. SA 8000 .....	13
1.3. Norma AA 1000 .....	19
1.4. Norma ISAE 3000 .....	25
1.5. Normas <i>versus</i> auditoria com foco na sustentabilidade.....	28
2. RELATO DE SUSTENTABILIDADE.....	33
2.1. <i>Stakeholders</i> e seu engajamento .....	34
2.2. Por que relatar?.....	37
2.3. Responsabilidade Social Corporativa .....	40
2.4. Relatórios de sustentabilidade .....	44
2.5. Como relatar?.....	52
3. AUDITORIA: O PONTO DE VISTA DAS CONSULTORIAS, DAS ONGS E DA ACADEMIA .....	55
3.1. Auditoria: as práticas das consultorias .....	59
3.2. Auditoria: o que dizem as ONG's .....	66
3.3. Auditoria: estudos acadêmicos .....	69
4. AUDITORIA: A POSSIBILIDADE DE GARANTIA AOS STAKEHOLDERS.....	78
CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	88
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	92



## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Quantidade de relatórios publicados por tipo e ano.....	46
Figura 2: Quantidade de relatórios publicados por ano.....	46
Figura 3: Utilização das diretrizes GRI por ano.....	50
Figura 4: Relatórios Integrados por ano.....	51
Figura 5: Fatores que ajudam a confiar no compromisso de sustentabilidade.....	53
Figura 6: Relatórios auditados segundo as diretrizes GRI, ISAE 3000 e AA 1000.....	60
Figura 7: Passos e medidas para introduzir garantia de terceira parte.....	75
Figura 8: Obstáculos na inclusão das partes interessadas nos procedimentos auditoria.....	84

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1– Características de assurance elevada e moderada segundo AA 1000.....	24
Tabela 2– Conceito de Stakeholder .....	35
Tabela 3 – Resumo dos artigos revisados.....	70

## INTRODUÇÃO

Nos atuais tempos contraditórios defronta-se com um quadro de instabilidade de contínuas crises econômicas, sociais e ambientais, decorrente de um surpreendente avanço tecnológico e de um 'incipiente' do desenvolvimento sustentável. Observa-se um crescente consenso de que as empresas que buscam excelência devem ter a obrigação social de operar seus negócios de maneira responsável, e ter como objetivos a qualidade nas relações institucionais e a sustentabilidade econômica, social e ambiental. Esta perspectiva está saindo do mundo das verbalizações para se firmar como uma referência prática, particularmente nos países em desenvolvimento, com as organizações repensando sua relação com a sustentabilidade.

Ademais as organizações, sejam públicas ou privadas, têm em comum a necessidade de relatar suas ações, não só de como gerir seu capital, definir seu nível tecnológico da maneira que melhor lhes permita enfrentar a concorrência em termos de mercados, mas também de relatar suas ações de forma transparente e garantindo a qualidade da informação relatada.

Assim, no final do século XX nasce a ideia de que empresas podem combinar seus objetivos econômico-financeiros com a questão do desenvolvimento sustentável, que, neste sentido, implica 'fazer as coisas melhor e com responsabilidade socioambiental'.

O que antes se caracterizava apenas como uma reação de mercado, acabou se tornando um movimento inicialmente defensivo por parte das empresas. A busca por

este comportamento empresarial visou melhorar não somente os aspectos internos, mas, também, as relações com todos os *stakeholders*<sup>1</sup>.

Esse movimento fez com que as organizações refletissem mais sobre suas ações. Em um determinado polo, a onda foi ir além das expectativas, se antecipar a qualquer ‘ataque’ ao mais precioso bem das empresas: a reputação da marca. O empresariado demonstrou essa preocupação, aumentando o interesse em fazer parte do processo de desenvolvimento sustentável sendo os agentes de uma nova cultura, os atores de mudança social e não só construtores de uma sociedade melhor, mas também de mantenedores da biosfera.

No polo oposto, a ação de um novo tipo de organização – definida como organização da sociedade civil ou organização não governamental (ONG)<sup>2</sup>, ligada ao Terceiro Setor –, fenômeno inovador e significativo, ocupou reconhecidos espaços e, assim, auxiliou na redefinição do relacionamento das organizações com a sociedade e o meio ambiente. O papel desempenhado pelas ONGs, inicialmente vetor gerador e acelerador do movimento de valorização da responsabilidade socioambiental, demandou aos *stakeholders* uma maior atenção e posteriormente participação nos temas da

---

<sup>1</sup> De acordo com Robert Henry Srour em seu livro *Ética Empresarial: posturas responsáveis nos negócios, na política e nas relações pessoais stakeholders* são “os agentes que mantêm vínculos com a organização, isto é os partícipes:

- (1) na frente interna, temos os trabalhadores, gestores e proprietários;
- (2) na frente externa, temos os cliente, fornecedores, prestadores de serviços, autoridades governamentais, credores, concorrentes, mídia, comunidade local, entidades da sociedade civil – sindicatos, associações profissionais, movimentos sociais, clubes de serviços, igrejas” (Srour, 2000:41).

Muito vai se falar nesta dissertação sobre *Stakeholders*. Portanto, o tópico 2.1. *Stakeholders* e seu engajamento, p.41 tem como objetivo aprofundar um pouco mais o assunto, apresentando definições, principais classes e características.

<sup>2</sup> “As **ONGs** caracterizam-se por serem organizações sem fins lucrativos, autônomas, isto é, sem vínculo com o governo, voltadas para o atendimento das necessidades de organizações de base popular, complementando a ação do Estado. Têm suas ações financiadas por agências de cooperação internacional, em função de projetos a serem desenvolvidos, e contam com o trabalho voluntário. Atuam através da promoção social, visando contribuir para o processo de desenvolvimento que supõe transformações estruturais da sociedade. Sua sobrevivência independe de mecanismos de mercado ou da existência do lucro” (Tenório, 2001:11).

sustentabilidade. Através deste fenômeno houve uma pressão da sociedade civil no sentido de ter maiores garantias das informações divulgadas pelas organizações relacionadas às suas ações socioambientais.

A garantia, neste contexto, é um método de avaliação que utiliza um determinado conjunto de princípios e normas para avaliar a qualidade das informações de uma organização, seus sistemas subjacentes, processos e competências que sustentam o seu desempenho. A garantia inclui a comunicação dos resultados dessa avaliação para dar aos relatórios mais credibilidade para seus usuários. A auditoria é uma das ferramentas e processos pelos quais a garantia pode ser obtida. Várias organizações (empresas de auditoria, ONGs, consultorias de garantia de qualidade) e indivíduos (líderes de opinião) fornecem garantia.

Cada empresa tem suas peculiaridades advindas de sua principal atividade, porém o grande desafio que os gestores precisam fomentar é que auditorias enriqueçam a organização além do sentido financeiro. Estes gestores devem direcionar suas reflexões e ideias no sentido da sustentabilidade.

O eixo desse estudo gira sobre o exercício de interagir de forma consensual – auditoria *versus* relatos – no interior das empresas, através do uso de normas que tratam destas temáticas. A intenção deste recorte é verificar até que ponto a execução de auditorias com foco na sustentabilidade seria uma realidade cotidiana dentro de uma organização. A preocupação foi seguir uma linha de pesquisa que procura estudar e transferir formas e/ou modelos de gestão organizacional, de auditorias contábeis e da qualidade, e de normas de relato<sup>3</sup> consoantes com os preceitos de uma sociedade

---

<sup>3</sup> Modelos flexíveis de gestão (produção diversificada em massa), processos de auditorias contábil previstos em lei e normas de relato do desenvolvimento sustentável (AA 1000 e GRI) que promovam de maneira mais consciente o engajamento do *stakeholder* no processo de auditoria ambiental.

democrática preocupada com o meio ambiente – de ações sociais voltadas para a comunicação transparente, particularmente no interior dos sistemas sociais organizados.

Neste contexto, diversas questões foram (e continuam a ser) levantadas:

1. Percebeu-se que não há uma norma específica para realizar auditorias com foco na sustentabilidade;
2. Percebe-se que há um número excessivo de auditorias, havendo necessidade de um processo de integração entre elas;
3. Há toda uma discussão sobre a necessidade ou não de empresas especializadas em auditorias. É que se acredita haver tecnologia da informação suficiente para que estas auditorias, a maioria delas realizadas por força de lei e as demais voluntárias, possam ser realizadas pelas próprias empresas, não necessitando das grandes empresas de consultoria da área. Como o lobby das consultoras é forte, a sensação geral é que, atualmente, tais auditorias só servem às próprias consultoras que às provém – as grandes empresas de consultoria que realizam auditorias contábeis e da qualidade e seus respectivos relatos;
4. Devido ao grande número de auditorias contábeis e da qualidade, que somadas às auditorias ambientais, se refletem em incontáveis *stakeholders*, por sua vez, com múltiplas e diferentes necessidades.

Como se acredita, no curto prazo, que não haverá uma norma específica para realização de auditorias com foco na sustentabilidade, nem que seu número vá diminuir, ou que a atuação das empresas de consultoria será restringida, uma das possíveis saídas é aumentar o engajamento dos *stakeholders* nos processos de auditoria. Desse modo, o trabalho buscou pesquisar como a auditoria com foco na sustentabilidade é percebida

pelos *stakeholders*. Seguindo esta linha, propôs-se a estudar as normas, os processos de relato e de auditoria, não só das grandes empresas de consultoria, mas também de alguns especialistas<sup>4</sup>. Isto implicou medir levantar a situação das normas, relatos e auditorias. Buscou-se pesquisar o aspecto de auditoria que seja crível, verificável, passível de certificação e fiscalização.

O **objetivo**, então, visa a responder à seguinte questão: como as auditorias assimilam a necessidade de participação dos *stakeholders* no desenvolvimento da sustentabilidade?

Para tanto, além do desenvolvimento de um referencial teórico, três **objetivos específicos**, foram perseguidos, a saber:

- i. levantar as principais normas, guias e diretrizes de relatórios e auditorias; além das práticas de auditoria empregadas pelas consultorias usadas nos processos de auditoria e relato de sustentabilidade;
- ii. apontar algumas das possibilidades e os limites da auditoria como uma ferramenta de garantia de sustentabilidade aos *stakeholders*;
- iii. discorrer sobre se é necessário ou não ir além do relatório de sustentabilidade, e engajar *stakeholders* no processo de fortificação da credibilidade de auditorias com foco na sustentabilidade.

---

<sup>4</sup> Os seguintes especialistas, em sua maioria acadêmicos, são: Iudícibus (2000), Beets e Souther (1999), Adams e Evans (2004), O'Dwyer e Owen (2003, 2005, 2007) Bebbington (1997), Milne (2006), Deegan (2006), Tilt (2001), Ball (2000), Power (1997), Hodge (2005), Park e Brorson (2004), Eccles (2011), Carey (2000), Capron e Quairel (2004), Kolk e Perego (2010), Quairel (2004).

Ter auditorias com foco na sustentabilidade torna o tema amplo e complexo, sendo necessário **delimitar a abrangência** do estudo. Devido ao grande número de diferentes auditorias contábeis e de qualidade, além do crescente volume de relatórios de responsabilidade<sup>5</sup> social corporativa, o estudo sofre uma primeira delimitação: (i) a um tipo específico de auditoria, aquela com foco na sustentabilidade, desconsiderando-se todas as demais. Neste tipo de auditoria há um aumento significativo de *stakeholders*, com cada um deles com necessidades diferentes, que faz necessário um segundo recorte: (ii) a dois tipos ou grupos de *stakeholders* – internos e externos.

A **relevância** do tema está associada ao redesenho das funções tradicionalmente exercidas pelas auditorias contábeis e de qualidade. A partir da conscientização de todas as partes envolvidas, este redesenho incorpora auditorias com foco na sustentabilidade.

Enfim, este estudo beneficia empresas de pequeno, médio e grande portes que têm interesse em trabalhar em sinergia com seus *stakeholders* para alcançar a verdadeira relação de parceria como forma de ampliação das vantagens competitivas através da divulgação e implementação de ações sociais na cadeia produtiva.

---

<sup>5</sup> Neste estudo o termo responsabilidade social corporativa inclui as dimensões do desenvolvimento sustentável (econômica, social e ambiental).



A intenção inicial deste estudo era elaborar uma pesquisa de campo, composta de questionários com perguntas estruturadas, semi-estruturadas e livres dirigidas aos *stakeholders*, com vistas a investigar o tema da auditoria com foco na sustentabilidade. Para tal pesquisa pretendia-se adotar o estudo de caso<sup>6</sup>. Entretanto, devido ao elevado número de empresas, dos mais diversos setores, sujeitas à processos de auditoria contábil e da qualidade (a maioria) e ambiental (a minoria), o que faz com que o número de *stakeholders* cresça exponencialmente, tornando-se assim, impraticável a definição de amostras significativas ou da delimitação do número de casos sob estudo. Portanto, no que se refere à **metodologia da pesquisa**, o estudo se caracteriza como **pesquisa descritiva** e apresenta uma releitura das principais correntes teóricas sobre auditorias com foco na sustentabilidade na sociedade contemporânea. A caracterização da pesquisa é de natureza **qualitativa**<sup>7</sup>. Utilizou-se este tipo de abordagem com duas diferentes formas de realização. Para resgatar o tema na literatura pertinente, com o intuito de contextualizar a temática e construir o pensar a auditoria, adotou-se a **pesquisa documental**, desdobrada em **pesquisa histórica** e **pesquisa teórica**.

Quanto à estrutura, a dissertação está dividida em quatro capítulos, além desta introdução e das considerações finais.

---

<sup>6</sup> “O estudo de caso não é uma técnica específica, mas uma análise holística, a mais completa possível, que considera a unidade social estudada como um todo seja um indivíduo, uma família, uma instituição ou uma comunidade, com o objetivo de compreendê-los em seus próprios termos. O estudo de caso reúne o maior número de informações detalhadas, por meio de diferentes técnicas de pesquisa, com o objetivo de aprender a totalidade de uma situação e descrever a complexidade de um caso concreto”. (GOLDENBERG, 2001:33-4).

<sup>7</sup> A abordagem **qualitativa** vem despertando cada vez mais o interesse dos pesquisadores, onde sujeito e objeto são elementos integrados e co-participantes do processo, a partir do qual as ações, as estruturas e as relações tornam-se significativas. Enfatizamos a análise das condições de regulação social, a desigualdade e poder. Nesta abordagem “procura-se investigar o que ocorre nos grupos e instituições relacionando as ações humanas com a cultura e as estruturas sociais e políticas, tentando compreender como as redes de poder são produzidas, mediadas e transformadas. Parte-se do pressuposto que nenhum processo social pode ser compreendido de forma isolada, como uma instância neutra acima dos conflitos ideológicos da sociedade. Ao contrário, esses processos estão sempre profundamente vinculados às desigualdades culturais, econômicas e políticas que dominam nossa sociedade” (Alves-Mazzotti, 2000:139).

No primeiro capítulo, chamado “**Normas: padronização e qualidade**”, vê-se um panorama das principais normas e modelos voltados para os aspectos sociais, ambientais, da qualidade e para os relatos e auditorias não financeiras.

No segundo capítulo, denominado “**Relato de sustentabilidade**” são apresentadas e discutidas as questões ‘por que relatar?’ e ‘como relatar’ a sustentabilidade.

No terceiro capítulo, denominado “**Auditoria: consultorias, ONGs e academia**”, é exposto, em linhas gerais, as práticas adotadas atualmente pelas empresas especializadas em contabilidade e as empresas de consultoria; expõe-se ainda a opinião das principais ONGs que auxiliam no processo de elaboração de relatórios e as perspectivas de diversos autores sobre a temática.

No quarto capítulo, chamado “**Auditoria: a possibilidade de garantia aos stakeholders**”, são apresentadas as possibilidades e os limites da auditoria com foco na sustentabilidade como uma forma de garantia aos *stakeholders*.

Por fim, nas considerações finais, são tecidas considerações sobre o estudo, além da apresentação de recomendações sobre processos de auditoria com foco na sustentabilidade.

## **1. NORMAS: PADRONIZAÇÃO E QUALIDADE**

No turbulento cenário mundial, dentre as inúmeras carências identificadas nas organizações, uma delas é a necessidade de auditorias com foco na sustentabilidade. Desse modo, auditorias de contabilidade e de qualidade, apesar de necessárias, são insuficientes à questão socioambiental. O que se viu, inicialmente, em sua maioria, foi um aumento no número de certificações pelas normas ISO<sup>8</sup>, e na gestão organizacional, com base nos critérios dos diversos prêmios da qualidade, sendo o mais expressivo deles o Prêmio Nacional de Qualidade – PNQ. A partir do exposto, o desempenho global da economia em geral passou a ser o resultado de certificações, auditorias e seus consequentes relatórios – cujo papel fundamental se concentrou na criação de condições favoráveis à produção de certos tipos de comportamento dos atores econômicos, entre eles, prioritariamente, o empresarial.

É de fácil percepção que empresas que possuem um sistema de gestão da qualidade certificado têm o caminho pavimentado para realizar auditorias com foco na sustentabilidade.

O presente capítulo apresenta o levantamento dos principais modelos e normas que podem ser aplicados às organizações que buscam maiores detalhes sobre normas, relatos e auditorias com foco na sustentabilidade. O capítulo é dividido em cinco tópicos.

No primeiro, Normas ISO, é apresentado um breve relato sobre partes desta família de normas.

No segundo, SA 8000, é exposto, em linhas gerais, um panorama inicial desta norma, descrita como um código de responsabilidade social internacional.

---

<sup>8</sup> Este crescimento é demonstrado no site [www.iso.org/iso/iso-survey2010.pdf](http://www.iso.org/iso/iso-survey2010.pdf), consultado em abril de 2012.

No terceiro, Norma AA 1000, são relatados os requisitos desta norma de padronização.

No quarto, Norma ISAE 3000, é apresentado um relato sobre esta norma de auditoria de dados não financeiros.

No quinto, Normas *versus* auditoria com foco na sustentabilidade, analisa-se comparativamente a norma de padronização (AA 1000) e a norma de auditoria de dados não financeiros, tendo como base as normas certificadoras (ISO e SA 8000).

A temática de se padronizar procedimentos é constituída de muitas e diferentes normas. Entretanto para a pesquisa de auditorias como garantia de sustentabilidade, as normas ISO, SA 8000, AA 1000 e ISAE 3000 são suficientes na busca do engajamento dos *stakeholders*.

### **1.1. Normas ISO**

Se por um lado, o fenômeno da globalização agregou valor ao mercado global, por outro, tornou evidente a necessidade de respostas imediatas. Neste sentido, os sistemas de padronização, normatização e qualidade tendem a descentralizar-se cada vez mais. Para se iniciar um processo de padronização, é necessário, por exemplo, a ação contínua dos *stakeholders* de uma determinada cadeia de valor responsável. A ideia desta padronização é viabilizar a intercambialidade e promover a unificação entre sociedade, mercado e meio ambiente. A utilização de programas de auditorias – avaliação de conformidade – tornaram-se instrumentos reguladores nestes mercados.

De fato, num passado recente, inovações em termos de tecnologias gerenciais e de organização empresarial mostraram-se eficazes quando associadas à concepção da empresa como uma unidade que integra positivamente somente os *shareholders*. Seguindo este raciocínio, resgatou-se esta ênfase na responsabilidade social corporativa como condutora de ações do interior das empresas. Esse fio condutor fez surgir o

comprometimento dos *shareholders* com os sistemas produtivos, o que propiciou o atingimento dos objetivos organizacionais traduzidos em melhor qualidade no trabalho e maior satisfação do trabalhador, boa produtividade e alta competitividade.

Verificou-se, ainda, que começou a surgir a preocupação com a qualidade de vida, para além da atenção dispensada à qualidade do produto, principalmente no que tangia à competitividade de mercado. Entretanto, nesse contexto é facilmente percebida a ausência de tratamento das questões ambientais.

Diante desta constatação, nota-se o surgimento de mecanismos de medição da gestão da qualidade do produto, dos serviços e ambientais. Contudo, estas medições da gestão da qualidade, feitas pelas empresas através da implementação das normas certificadoras ISO 9000 e 14000, e, particularmente para a indústria automobilística, a norma QS 9000<sup>9</sup>, tiveram como objetivo básico credenciar as organizações que se destacavam no tocante aos padrões de eficiência.

A partir de então, essas Normas ISO foram amplamente aplicadas a diversas organizações independentemente do seu tamanho, tipo ou área de atuação. A chamada família ISO é formada pelas seguintes normas:

- ISO 9001 – A série ISO 9000 fornece um sistema de gestão da qualidade reconhecido globalmente, baseado nos princípios de melhoria contínua, auditoria, monitoramento e em um sistema de gestão. A norma ISO 9001 se preocupa com as especificações dos requisitos do sistema de gestão da qualidade e a organização para certificação. Através destes requisitos, tem-se que demonstrar que se possui capacidade para fornecer produtos que

---

<sup>9</sup> O sistema **QS 9000** é uma tentativa de uniformização de práticas da indústria automobilística americana e pode ser aplicado a todos os fornecedores na área automobilística.

atendam aos requisitos do cliente e aos requisitos reguladores aplicáveis. O foco é na satisfação do cliente;

- ISO 9004 – refere-se à melhoria contínua (*kaizen*) do desempenho organizacional, dos clientes e dos demais *stakeholders* no negócio, descrevendo as diretrizes inerentes à eficiência do sistema de gestão da qualidade;
- ISO 14000 – A série ISO 14000 foi criada depois da ISO 9000, fornecendo um sistema de gestão ambiental reconhecido globalmente. A série baseia-se nos princípios de um registro de efeitos ambientais, incluindo entradas, processos e saídas, além da melhoria contínua mensurável baseada em auditoria, monitoramento e sistema de gestão;
- ISO 19011 – fornece orientação sobre os princípios de auditoria, gestão de programas de auditoria, realização de auditorias de sistema de gestão de qualidade e auditorias de sistema de gestão ambiental, como também orientação sobre a competência de auditores de sistemas de gestão da qualidade ambiental. É aplicável a todas as organizações que necessitam realizar auditorias internas ou externas de sistema de gestão da qualidade e/ou ambiental ou gerenciar um programa de auditoria;
- ISO 26000 – norma de diretrizes sobre responsabilidade social que fornece orientações para todos os tipos de organização, sobre: conceitos, termos e definições referentes à responsabilidade social; histórico, tendências e características da responsabilidade social; princípios e práticas relativas à responsabilidade social; temas centrais e questões referentes à responsabilidade social; integração, implementação e promoção de comportamento socialmente responsável em toda a organização e por meio

de suas políticas e práticas; identificação e engajamento de partes interessadas; comunicação de compromissos, desempenho e outras informações referentes a responsabilidade social.

As antigas normas ISO (versão 1994) foram alvo de inúmeras críticas das mais diversas origens. Todavia, o mérito de ter difundido o conceito de gestão da qualidade por todo o mundo e por todos os setores é inegável. As versões seguintes, isto é, de 2000 e 2005, se apresentaram como uma resposta consistente à grande maioria destas críticas. O mercado entendeu e assimilou bastante positivamente suas inovações. Contudo, aquela que é seguramente a mais positiva e mais relevante dessas inovações não mereceu em sua acolhida um destaque a altura de sua real dimensão. Trata-se da abordagem da qualidade com foco na sustentabilidade. Nas mais recentes versões surgiram as normas ISO 19011 e ISO 26000 com a pretensão de oferecer elementos que permitissem o preenchimento desta lacuna.

Apesar desta tentativa, estas normas que pretendiam cobrir a totalidade dos *stakeholders*, não atingiram seu objetivo, devido, principalmente, à sua falta de integração.

Entre 1994 e 2005, portanto antes das ISO 19011 e 26000 foi lançada uma norma com diretrizes sobre a responsabilidade social; esta norma é a SA 8000.

## **1.2. SA 8000**

As questões sociais assumiram importância e têm que ser adequadamente medidas pelas organizações e pela sociedade. A era da qualidade do produto deu lugar à da qualidade do produtor, isto quer dizer que, para muitas empresas, simplesmente ter um comportamento socioambientalmente responsável já não é suficiente, é necessário que esse comportamento seja visto e mensurado.

Empresas não só precisam operar desta forma, mas também necessitam demonstrar isso publicamente. Processos de auditoria socioambiental vão além das demonstrações financeiras e examinam como empresas afetam seus *stakeholders* e seus reflexos na sociedade como um todo. Esses processos, num sentido mais amplo, abrangem os aspectos sociais de uma empresa, procedimentos de auditoria e sistemas de gestão e relatórios e prestação de contas. “Todas as auditorias, à exceção das financeiras, são de alguma forma sociais, porque lidam com os valores dos interessados”<sup>10</sup>. (McINTOSH et al. (2001:261).

Mas pode ser feita uma distinção entre auditorias de qualidade e sociais. Auditorias de qualidade são essencialmente ferramentas de gestão interna e uma forma de ouvir as idéias dos interessados, especialmente dos que trabalham na empresa, enquanto auditorias sociais são primariamente voltadas para fazer com que a organização preste contas de seu impacto social.

De acordo com Mcintosh et al. (2001) processos de auditoria social medem os seguintes aspectos de uma organização:

- como funcionários e outros interessados percebem a organização;
- como a organização está cumprindo as metas;
- como a organização está trabalhando em conformidade com suas próprias declarações de valores.

Para atender à necessidade de monitoramento externo e, portanto, de transparência de resultados, foram desenvolvidas normas para promover e medir a causa da qualidade social intra e entre as empresas. Entre elas, a norma SA 8000 que evoluiu através do desenvolvimento de critérios para medir desempenho empresarial em nível

---

<sup>10</sup> **Interessados** e *stakeholders* têm o mesmo significado.



mundial, constituindo-se num código de responsabilidade social perante terceiros que pode ser aplicado internacionalmente a todos os setores comerciais para avaliar se as organizações estão cumprindo as normas básicas de práticas de trabalho e direitos humanos. A norma SA 8000 é uma iniciativa coletiva que visa reunir códigos de conduta cada vez mais fragmentados e oferecer definições claras de termos na área dos direitos do trabalhador. Foi lançada nos Estados Unidos, em outubro de 1997, pela organização não governamental *Council of Economic Priorities Accreditation Agency* (Órgão Credenciador do Conselho de Prioridades Econômicas) – antiga CEPAA – atual SAI – *Social Accountability International*.

A norma foi elaborada baseada em 11 princípios da OIT, na Declaração Universal dos Direitos Humanos e na Declaração Universal dos Direitos da Criança. A sua preparação foi iniciada por ocasião do 50º aniversário da Declaração dos Direitos Humanos da ONU.

“a norma SA 8000 requer ação concentrada de um grande número de agentes: ONGs, sindicatos, governo, associações de consumidores, e organizações internacionais que desempenham papéis importantes na melhoria dos direitos dos trabalhadores ao redor do mundo”. (LEIPZIGER, 2001:3).

Empresas não podem fazer maiores mudanças sem se associar a estes agentes. A norma é um agente de mudanças, um catalisador a promover direitos humanos e do trabalhador, que força a necessidade de alianças para gerar mudanças. Esses agentes desempenham, também, o papel de auditores sociais.

Leipziger diz que o “futuro da SA 8000 envolve o estabelecimento de um novo tipo de auditor: o ‘auditor híbrido’, que combina o treinamento de auditor profissional com a sensibilidade de uma ONG”. (LEIPZIGER, 2001:136)

Segundo a autora esse processo já se iniciou em diversos países. ONGs estão participando em sessões de treinamento de auditores e aprendendo os mecanismos de auditoria.

A norma foi desenvolvida através de uma aproximação dos *stakeholders*, onde grupos (agentes) com pontos de vista muito diferentes chegaram a um acordo sobre um conjunto de princípios e uma metodologia de auditoria social. Ou seja, ONGs, sindicatos e empresas de diferentes países centrais desenvolveram a norma SA 8000 através de consenso.

A SA 8000 combina as convenções da OIT com a metodologia ISO. O casamento entre OIT e ISO facilita a implementação de auditorias sociais e da própria SA 8000 para as empresas já certificadas em qualidade do produto e meio ambiente. Em outras palavras, a norma apresenta-se como um sistema de auditoria similar ao ISO 9000 e 14000, sendo reconhecido no mundo todo como um sistema efetivo de implementação, manutenção e verificação de condições dignas de trabalho, constituindo-se num padrão social auditável.

Nas empresas já certificadas por normas ISO 9000 e 14000 faz mais sentido integrar os sistemas e auditorias do que desenvolver sistemas paralelos. Nesta linha, tal qual na ISO, desenvolve-se o ‘Manual da Empresa’<sup>11</sup>, ferramenta muito importante, pois centraliza o sistema de Gestão da Qualidade constituindo-se no documento apresentado aos trabalhadores.

A norma SA 8000 visa atender a uma necessidade dos consumidores mais esclarecidos e preocupados com a forma com que os produtos são produzidos e não apenas com a sua qualidade. A vantagem da existência de uma norma de

---

<sup>11</sup> **Manual da Empresa** contém as diretrizes e a política social da empresa, além de incorporar todos os requisitos da norma SA 8000.

responsabilidade social está no fato de ela propiciar uma padronização dos termos e uma consistência nos processos de auditoria, além de representar um mecanismo para melhoria contínua através da participação das organizações possibilitando o envolvimento de todos os *stakeholders*.

No Documento de Orientação<sup>12</sup>, a SA 8000 é definida dessa forma pela SAI:

“é um padrão global para a melhoria das condições de trabalho em todo o mundo. A SA 8000, primeira norma internacional auditável sobre os direitos dos trabalhadores, fornece definições e parâmetros para assegurar a conformidade com os direitos universais. Uma vez que as empresas tenham implementado as melhorias necessárias, é concedido um certificado atestando sua conformidade com a SA 8000. O certificado fornece uma garantia de boas práticas para os consumidores, compradores e outras empresas.” (SAI, 1999:7).

A Norma SA 8000 (2008), como especificação de requisitos de responsabilidade social, habilita empresas para:

- desenvolver, manter e reforçar políticas e procedimentos para gerenciar os assuntos que ela possa controlar (assuntos diretos) ou influenciar (assuntos indiretos) em relação à responsabilidade social;
- demonstrar para as partes interessadas que tais políticas, procedimentos e práticas estão em conformidade com os requisitos da norma SA 8000.

É pertinente destacar que estes objetivos são aplicáveis a qualquer organização interessada na melhoria contínua das questões relacionadas com a responsabilidade social. Isto porque a adesão à norma independe de sua localização geográfica, de seu ramo de negócios ou de seu tamanho.

---

<sup>12</sup> *Guidance Document for Social Accountability 8000*. (SAI, 1999).

O processo de desenvolvimento da SA 8000 foi obra de um grupo de *experts*, resultando na formação do Conselho Consultivo da SAI. Os conselheiros estão habilitados para atuarem nas áreas de direitos humanos e trabalhistas, técnicas de auditoria e gerenciamento de grandes cadeias de fornecimento. Ressalta-se que as tomadas de decisão do conselho são baseadas em consenso, sendo passíveis de mudança.

Mas a força do conselho pôde ser explicitada durante o desenvolvimento dos requisitos de responsabilidade social, que aconteceu de forma rigorosa e resultou numa linguagem clara de auditoria, que é o produto de tal diversidade.

Portanto, a SAI, ao construir um diálogo entre os *stakeholders*, possibilitou a criação de alianças não forjadas e aumenta o número de organizações certificadas pela SA 8000. A SAI credencia organizações<sup>13</sup> que administram o processo de auditoria e de certificação da SA 8000. A primeira empresa certificada foi a multinacional Avon Cosméticos, em seguida receberam certificação a Toys 'R' US e a Otto Versand.

---

<sup>13</sup> Atualmente são as nove **Agências de Certificação** aprovadas pela SAI, que realizam o processo de auditoria nas organizações que comprovam o atendimento dos requisitos da norma. Fonte: [www.sai-intl.org](http://www.sai-intl.org), 2012.

Para as organizações interessadas em certificação padrão norma SA 8000, a autora Deborah Leipziger recomenda dois planejamentos: inicialmente o processo de implementação<sup>14</sup> da norma – utilizando a ferramenta de gestão PDCA<sup>15</sup>; e subsequentemente o processo de certificação da SA 8000.

Como outra tentativa de criar normas e padrões, desta vez voltada para a qualidade e credibilidade da informação, foi lançada a norma AA 1000.

### 1.3. Norma AA 1000

A noção de responsabilidade está relacionada com a prestação de informações as partes interessadas, informações que podem ser verificadas para construir a confiança em seu valor, com as bases no desempenho social, ambiental e econômica. No entanto, tem havido pouca clareza na relação de responsabilidade com a questão da sustentabilidade.

A perspectiva do desempenho não só econômico, mas também social e ambiental na prestação de contas amplia o modelo de contabilidade financeira para incluir um conjunto mais amplo de impactos e medição dos resultados para as organizações. No entanto, o problema existe no modo como medir esses campos difusos

---

<sup>14</sup> No livro *SA 8000: the definitive guide to the new social standard*, Deborah Leipziger recomenda a aplicação do ciclo PDCA: *Plan – Do – Check – Act* (planejamento – execução – avaliação – ações corretivas) para o **processo de implementação** da SA 8000.

<sup>15</sup> “O conceito de melhoramento contínuo implica literalmente um processo sem fim, questionando repetidamente e requestionando os trabalhos detalhados de uma operação. A natureza repetida e cíclica do melhoramento contínuo é bem mais resumida pelo que é chamado de ciclo **PDCA** (ou roda de Deming – assim chamado em homenagem ao ‘guru’ de qualidade, W.E. Deming). O PDCA é a seqüência de atividades que são percorridas de maneira cíclica para melhorar atividades (...) o ciclo começa com o estágio P (de planejar), que envolve o exame do atual método ou da área problema sendo estudada. Isto envolve coletar e analisar dados de modo a formular um plano de ação que se pretende, melhorar o desempenho (...) uma vez que o plano de melhoramento tenha sido concordado, o próximo estágio é o estágio D (de do, fazer). Este é o estágio de implementação durante o qual o plano é tentado na operação. Este estágio pode em si desenvolver um miniciclo PDCA para resolver os problemas de implementação. A seguir vem o estágio C (de checar), em que a solução nova implementada é avaliada, para ver se resultou no melhoramento de desempenho esperado. Finalmente, pelo menos para este ciclo, vem o estágio A (de agir)”. (Nigel Slack et.al., 1999:462-3).

e diversificados, em como reunir a análise da responsabilidade sustentável, dentro de uma metodologia comum. Segundo Beckett (2002):

“(...) essa lacuna entre as empresas e a sociedade, a velha ciência da gestão e as novas tecnologias de representação e comunicação, são onde uma ligação significativa entre a sustentabilidade e a responsabilidade podem ser encontradas, conectando as dimensões sociais do pensamento e da tomada de decisão com a necessidade de coleta de informações complexas e com um grau de validade científica, a fim de garantir o verdadeiro desempenho das organizações dentro de seus ambientes.” (BECKETT, 2002:39)

É nesta lacuna que o *Institute of Social and Ethical Accountability* lançou o padrão *AccountAbility*<sup>16</sup>1000 (AA 1000) em 1999. A AA 1000 foi desenvolvida para assegurar a credibilidade e a qualidade do desempenho sustentável e da elaboração de relatórios de sustentabilidade. A norma visa incentivar as organizações a se comportar de forma mais responsável para com a sociedade, o ambiente e as gerações futuras, melhorando a prestação de contas aos seus *stakeholders*. Ele faz isso fornecendo métodos e ferramentas de qualidade, que as empresas utilizam para monitorar e relatar as suas partes interessadas sobre o seu desempenho.

A AA 1000 proporciona uma plataforma para alinhar os aspectos não financeiros da sustentabilidade com os relatórios financeiros e respectiva verificação. A sua maior intenção é ajudar as empresas e seus *stakeholders* a entregar uma maior responsabilidade social, econômica e ambiental na condução do negócio. Um aspecto vital da entrega é que as diferentes partes interessadas são informadas sobre os impactos do negócio que são sofridos pelas demais partes interessadas. É também essencial que os relatórios expliquem como os gestores estão tentando abordar os diferentes direitos e

---

<sup>16</sup> A *AccountAbility* é uma rede mundial sem fins lucrativos, criada em 1995, com representantes em Londres, Washington, Pequim, Genebra, São Paulo e São Francisco, com o objetivo de promover as inovações em matéria de prestação de contas do desenvolvimento sustentável. Fonte: [www.accountability.org](http://www.accountability.org), 2012

expectativas das partes interessadas no contexto de sua responsabilidade. Isto é incorporada no princípio da inclusão.

Três princípios servem de base para entender e alcançar a *assurance*<sup>17</sup> em sustentabilidade segundo a AccountAbility (2008a).

- Princípio fundamental da inclusão: a organização deve incluir a participação das partes interessadas no desenvolvimento da responsabilidade em relação à sustentabilidade caso aceite prestar contas sobre seus impactos;
- Princípio da relevância: a organização deve identificar a importância de um assunto para a própria organização e seus *stakeholders*, ou seja, identificar a materialmente dos assuntos;
- Princípio da responsabilidade: a organização deve responder aos assuntos que são de interesse das partes interessadas e aqueles que afetam o seu desempenho sustentável, através de decisões e ações, bem como através da comunicação com as partes interessadas.

A AA 1000 foi a primeira iniciativa que oferecia uma norma de garantia que cobre a gama completa de divulgação de uma organização em relatórios de sustentabilidade. A norma proporciona ainda o aprendizado e a contextualização de uma variedade de outros sistemas de verificação e certificação que abordam aspectos específicos da sustentabilidade, tais como os sistemas de gestão ambiental.

---

<sup>17</sup> A norma AA 1000 define como *assurance* os métodos e processos de avaliação que utilizam um determinado conjunto de princípios e normas a fim de avaliar a credibilidade da informação divulgada por uma organização relativa ao desempenho em sustentabilidade, tais como os sistemas subjacentes, processos e competências. Também inclui a comunicação dos resultados desta avaliação para proporcionar aos utilizadores credibilidade.

Seu uso destina-se, principalmente, as entidades e profissionais que prestam serviços de garantia. Também é útil a quem prepara e utiliza os relatórios de sustentabilidade, além dos responsáveis pelo desenvolvimento de outras normas.

Há dois tipos de processos de *assurance* em sustentabilidade aplicados pela AccountAbility (2008b):

1. Princípios da *AccountAbility* – processo que se destina a oferecer uma garantia às partes interessadas com relação à forma como a organização efetua a gestão do seu desempenho sustentável, e como a divulga em seu relatório de sustentabilidade. Neste tipo de *assurance*, não há a verificação da fiabilidade da informação contida no relatório. Ou seja, a entidade prestadora de garantia avalia a informação disponibilizada publicamente, os sistemas e os processos implementados pela organização, além da informação de desempenho que demonstra a adesão aos princípios da AA 1000. Para este tipo de *assurance*, a avaliação da informação referente ao desempenho não necessita que a entidade prestadora de garantia forneça conclusões acerca da fiabilidade da informação de desempenho.
2. Princípios da *AccountAbility* e Informação Específica de Desempenho – a credibilidade das informações de desempenho sustentável contidas nos relatórios de sustentabilidade devem ser avaliadas pelo prestador de garantia. A avaliação da fiabilidade da informação específica de desempenho sustentável baseia-se nas declarações explícitas dos órgãos de gestão em relação ao desempenho em matéria de sustentabilidade e inclui uma apreciação de sua abrangência e precisão.



De acordo com a AccountAbility (2008b), um processo de *assurance* pode ser executado de forma a proporcionar um nível elevado ou moderado de *assurance*. A AA 1000 afirma que, é possível declarar diferentes níveis de *assurance* já que diferentes aspectos podem ser abordados de diversas formas num mesmo processo de *assurance*. Por exemplo, um determinado assunto pode ter nível elevado de *assurance* enquanto outro pode ser declarado com nível moderado.

A Tabela 1 descreve as características definidas pela AA 1000 para os níveis elevados e moderados de *assurance* e seus respectivos procedimentos.

Tabela 1– Características de *assurance* elevada e moderada segundo AA 1000

<b>Características de Assurance Elevada ou Moderada</b>		
<b>Garantia de <i>assurance</i> elevada</b>		<b>Garantia de <i>assurance</i> moderada</b>
<b>Objetivo</b>	<p>A entidade responsável pelo <i>assurance</i> alcança um nível de <i>assurance</i> elevado quando obtiver evidências suficientes para fundamentar a sua declaração, sendo a margem de erro da sua conclusão muito reduzida, mas não zero.</p> <p>Um <i>assurance</i> de nível elevado permite que os utilizadores tenham um elevado nível de confiança nas informações divulgadas por uma organização relativamente ao assunto a que aquela se refere.</p>	<p>A entidade responsável pelo <i>assurance</i> alcança um nível de <i>assurance</i> moderado quando obtiver evidências suficientes para fundamentar a sua declaração, sendo a margem de erro de sua conclusão pouco reduzida, mas não muito reduzida ou zero.</p> <p>Um nível de <i>assurance</i> moderado permite aumentar o nível de confiança que os utilizadores tenham em relação às informações divulgadas por uma organização relativamente ao assunto a que aquela se refere.</p>
<b>Características das evidências</b>	<p>Não restritas</p> <p><b>Quanto aos princípios</b></p> <p>Evidências de fontes e grupos internos e externos, incluindo as partes interessadas; evidências recolhidas em todos os níveis da organização.</p> <p><b>Quanto à informação específica de desempenho</b></p> <p>Recolha aprofundada e abrangente de evidências, incluindo a obtenção de elementos comprovativos com amostras satisfatórias nos níveis mais baixos da organização. A ênfase está na fiabilidade da informação.</p>	<p>Menos abrangente</p> <p><b>Quanto aos princípios</b></p> <p>Evidências de fontes e grupos internos; evidências recolhidas sobretudo ao nível dos órgãos de gestão da organização.</p> <p><b>Quanto à informação específica de desempenho</b></p> <p>Recolha limitadamente aprofundada de evidências, incluindo inquérito e procedimentos analíticos com amostras limitadas nos níveis mais baixos da organização, quando necessário. A ênfase está na plausibilidade da informação.</p>
<b>Declaração</b>	<p><b>Quanto aos princípios</b></p> <p>Conclusão relativa à natureza e nível de adesão baseada nas informações divulgadas pela organização.</p> <p><b>Quanto à informação específica de desempenho</b></p> <p>Conclusão relativa à fiabilidade.</p>	<p><b>Quanto aos princípios</b></p> <p>Conclusão relativa à natureza e nível de adesão baseada nas informações divulgadas pela organização, nos procedimentos adotados e no trabalho desenvolvido.</p> <p><b>Quanto à informação específica de desempenho</b></p> <p>Conclusão relativa à fiabilidade baseada nos procedimentos adotados.</p>

Fonte: AccontAbility (2008b)

De acordo com a organização internacional responsável pelo desenvolvimento deste padrão de processo voluntário, AA 1000 oferece um quadro metodológico que vincula novas demandas de responsabilidade e transparência por partes interessadas e os liga através de consultas e de medição, a fim de construir uma nova compreensão da sustentabilidade no desempenho da organização.

As normas ISO e SA 8000 são normas certificadoras e a AA 1000 é uma norma de padronização, portanto, para encerrar a revisão de auditorias com foco na sustentabilidade, se faz necessário expor uma norma de auditoria de dados não financeiros, a SA 8000.

#### **1.4. Norma ISAE 3000**

O *International Auditing and Assurance Standard Board* – IAASB, uma junta normativa independente apoiada pela IFAC<sup>18</sup>, estabelece normas internacionais sobre auditoria, revisão, outras assegurações, controle de qualidade e serviços relacionados, além de trabalhar para melhorar a qualidade da prática dos auditores em todo o mundo. Seu objetivo é fortalecer a confiança pública nos profissionais de auditoria por meio de:

- estabelecimento de padrões de alta qualidade para procedimentos de auditoria,
- verificação independente, controle de qualidade e serviços relacionados;
- aprimoramento da uniformidade dos procedimentos de verificação independente para profissionais do mundo todo.

O IAASB emitiu a Norma ISAE 3000 – *Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, e garantias dadas por auditores independentes sobre informação não financeira, em geral, utilizam essa norma. Ela foi

---

<sup>18</sup> **IFAC** – *International Federation of Accountants* é uma organização mundial que representa a profissão contábil dedicada a servir o interesse público, o fortalecimento da profissão e contribuir para o desenvolvimento e fortalecimento das economias internacionais. Fonte: [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

redigida e desenvolvida para a aplicação generalizada de atribuições de garantia que não são auditorias financeiras.

Segundo Knechel (2001) a ISAE 3000 não tem como único alvo os relatórios de sustentabilidade. Também se aplica para sistemas de informação, controle interno e processos de governança corporativa. No entanto, a orientação se assemelha principalmente ao padrão financeiro de processo de auditoria. Da mesma forma como acontece com auditorias financeiras, profissionais contabilistas têm que cumprir o código de ética do IFAC. Há procedimentos de controle de qualidade e de garantia da conformidade com normas profissionais e exigências legais. A norma inclui:

- condições do contrato de verificação independente;
- aceitação do contrato de verificação independente;
- planejamento e desenvolvimento dos trabalhos;
- requisitos éticos;
- como obter evidências comprobatórias; e
- estrutura geral do relatório de verificação independente.

O escopo da verificação independente de informações de sustentabilidade pela ISAE 3000 é definido pelo cliente, sendo assim os objetos de verificação são acordados entre o profissional de auditoria e o cliente no início dos trabalhos.

A ISAE 3000 adota a expressão ‘compromisso de asseguarção’ para distinguir dois tipos de compromissos de asseguarção que podem ser assumidos pelo prestador de garantia. No primeiro caso, compromissos de asseguarção razoável, o objetivo é reduzir o risco do compromisso a um nível baixo aceitável como base para permitir ao auditor expressar em seu relatório uma conclusão positiva, ou seja, o auditor é capaz de opinar sobre o resultado da avaliação. No segundo caso estão os compromissos de asseguarção

limitada, cujo objetivo é reduzir o risco a um nível aceitável nas circunstâncias do compromisso, mas onde o risco é maior do que em um compromisso de assegução razoável e somente oferece uma base para expressar uma conclusão negativa, ou seja, o auditor declara que com base nos procedimentos realizados, não indentificou nada que pudesse indicar a presença de alguma informação incorreta.

Outro aspecto tratado pela ISAE 3000 (2011) é a utilização de trabalho de outro especialista. O perito deve possuir as competências e habilidades adequadas para o cumprimento da tarefa especializada e o prestador de garantia deve estar familiarizado com as premissas e métodos usados por este especialista.

Segundo Simnett (2012), desde que a norma foi publicada em 2003, tem sido visto o crescimento da sua utilização em serviços especiais de garantia, em particular em relação ao objetivo geral de relatar a garantia de relatórios de sustentabilidade. Ainda segundo Simnett, o forte crescimento nos últimos anos da necessidade de prestação de garantia sobre relatórios de sustentabilidade não foi acompanhado pelo desenvolvimento de uma norma específica para esta necessidade. Parte da razão por não haver uma norma de garantia bem desenvolvida é a dificuldade de seu desenvolvimento. Como um exemplo, Simnet cita o conceito de materialidade em um relatório de sustentabilidade. Um conceito que é necessário para a realização de uma abordagem da garantia baseada em risco onde o objetivo é reduzir o risco de distorção material a um nível aceitável, porém em uma área onde é muito difícil quantificar o nível de risco.

A relação entre normas certificadoras, de padronização e de auditorias (financeiras ou não) é muito ampla. Ao restringi-las à temática da sustentabilidade permite uma crítica entre padronização e auditoria.

## **1.5. Normas *versus* auditoria com foco na sustentabilidade**

As principais normas com foco na sustentabilidade são ISO, SAI, ISAE e AA 1000.

A norma ISO 26000 aborda sobre os tipos de comunicação sobre responsabilidade social. Segundo a norma ISO 26000 (2009) há diferentes tipos de comunicação sobre responsabilidade social e dá alguns exemplos destes tipos de comunicação, entre eles, ‘os relatórios públicos periódicos com oportunidade para retorno das partes interessadas’. No *BOX 15* da norma há inclusive a recomendação da elaboração de relatórios de responsabilidade social.

O conceito da SA 8000, aponta requisitos da responsabilidade social para preparar a empresa a desenvolver, manter e reforçar políticas e procedimentos com a finalidade de gerenciar assuntos que ela possa controlar e influenciar quanto à responsabilidade social.

No entanto, em se tratando de questões da sustentabilidade, ao se estudar normas de padronização vis-a-vis aos processos de auditorias, basicamente isto é possível ao se comparar uma norma de padronização, a AA 1000, com uma norma de auditoria de dados não financeiros, a ISAE 3000. Tal escolha justifica-se pelo uso, em sua maioria, destas duas normas na verificação de garantia dos dados contidos nos relatórios de sustentabilidade. Obviamente, parte destes relatos têm como base normas certificadoras, especialmente normas ISO e SA 8000.

Um estudo comparativo realizado pela AccountAbility e KPMG (2005) indica que a AA 1000 centra-se na qualidade dos processos de relato, enquanto a ISAE 3000 enfatiza o processo de garantia. O estudo aborda a questão central sobre se os dois padrões globais são coerentes, complementares ou conflitantes, e de que forma eles oferecem um valor semelhante ou diferente ao processo de garantia e seu impacto sobre

o comportamento dos usuários previstos. A principal conclusão da pesquisa é que a garantia baseada no uso combinado de AA 1000 e ISAE 3000 é suscetível de produzir resultados melhorados. Isso inclui a abordagem, metodologia e conclusão, sua comunicação, credibilidade, e, finalmente, o resultado em relação à confiança e comportamento das partes interessadas.

ISAE 3000 e AA 1000 têm tipos consideráveis, mas muito diferente de legitimidade. Ambas foram desenvolvidas através de processos de consulta a metodologias usadas em auditorias de demonstrações contábeis, na ampla gama das profissões contábeis, na comunidade empresarial e seus intervenientes.

Muito embora essas normas sejam empregadas por prestadores de garantia a fim de fornecer garantias de sustentabilidade, elas foram projetadas para lidar com diferentes objetivos.

Como já mencionado, a ISAE 3000 é um padrão genérico para qualquer outro compromisso de garantia de auditoria ou revisão de informação financeira histórica. O objeto da contratação é acordado entre o prestador de garantia e o cliente e pode incluir, por exemplo, a asseguarção:

- do desempenho não financeiro ou de condições do desempenho de uma entidade;
- dos sistemas e processos de controle interno de uma entidade ou sistema de TI;
- do comportamento da governança corporativa.

Quanto a AA 1000, ela é projetada especificamente para garantir a qualidade dos relatórios de sustentabilidade de uma organização e os processos, sistemas e competências que fundamentam a gama completa de desempenho organizacional.

As duas normas diferem em sua abordagem quanto ao escopo (do assunto) e à materialidade (considerações sobre o que pode constituir um erro material ou omissão no relatório, ou no assunto selecionado). A ISAE 3000 requer que os prestadores de garantia acordem no início sobre o escopo do compromisso de garantia com a organização relatora, e apliquem considerações de materialidade (assim como a pertinência e exaustividade) em relação a esse escopo pré-determinado. A responsabilidade de garantir que o relatório ‘como um todo’ satisfaça as necessidades dos usuários previstos, e a determinação dos critérios para avaliar o desempenho estão em grande parte nas mãos da organização, e a comunicação é avaliada pelo prestador de garantia, usando seu julgamento profissional.

A AA 1000 tem uma abordagem do escopo mais aberta, determinada pela parte interessada e baseada na materialidade. Ela solicita profissionais de garantia para avaliar a qualidade do envolvimento da organização com as partes interessadas e a robustez de seus processos decisórios sobre os *stakeholders* baseada na materialidade. Com base nisso, ela solicita profissionais de garantia para avaliar se a evidência mostra que os problemas relatados incluem todos aqueles que são de interesse relevante para as partes interessadas e que uma resposta adequada tenha sido fornecida.

Ambas, ISAE 3000 e AA 1000, definem princípios e diretrizes que podem ser aplicadas no campo da garantia de sustentabilidade.

As duas abordagens são complementares. A ISAE 3000, por exemplo, exige que onde não há estabelecimento de ‘critérios adequados deve-se especificar o que foi realizado’ e o prestador de garantia deve tentar ‘dar aos usuários pretendidos critérios especificamente desenvolvidos que sejam adequados aos fins dos usuários pretendidos’. A abordagem de materialidade da AA 1000 (2006) fornece mais orientações sobre como fazer isso através de um teste de materialidade em cinco partes, que considera os



requisitos de conformidade, compromissos políticos, normas, necessidades de informação das partes interessadas e pontos de vista e percepções das partes interessadas.

A ISAE 3000, entretanto, fornece uma orientação processual rigorosa para fornecer compromissos de garantia, conforme descrito acima, enquanto que na AA 1000 a ênfase recai sobre a relevância das informações relatadas para as partes interessadas. A AA 1000 vai mais longe ao exigir que os interessados sejam envolvidos na determinação do objeto, bem como nos critérios adequados para o relatório e o compromisso de garantia.

Nesta questão, um possível conflito com a ISAE 3000 é motivo de inquietação, uma vez que a escolha da informação para relatar é em grande parte responsabilidade da organização relatora, e o objeto do compromisso de garantia (que pode não incluir o relatório inteiro) é acordado no início do trabalho. (AccountAbility e KPMG, 2005).

Um processo de garantia com um escopo definido pelas partes interessadas pode destacar questões emergentes que se inserem, fora do escopo (limite) do relatório ou fora do âmbito do compromisso de garantia (se esta for inferior a todo o relatório). (AccountAbility e KPMG, 2005). No entanto, a ISAE 3000 (2011) faz menção a isto ao dizer que sempre que possível, os usuários pretendidos ou os seus representantes serão envolvidos com o prestador de garantia e a organização na determinação das necessidades do engajamento. Existe, portanto, um requisito implícito para o engajamento neste processo.

As normas de garantia atendem a essas necessidades de diferentes maneiras:

- ISAE 3000 fornece procedimentos rigorosos para avaliar a confiabilidade, comparabilidade e consistência das informações.

- AA 1000 fornece os princípios que permitem que essas diretrizes de procedimentos sejam aplicadas para a garantia do desempenho de sustentabilidade, a fim de avaliar se a organização está consciente, compreende e aborda todas as questões materiais e é sensível às partes interessadas.

Pode-se concluir, portanto, que a garantia com base na AA 1000 ou na ISAE 3000 sozinhos são pouco prováveis de entregar os mesmos resultados. As diferenças metodológicas, incluindo diferenças de objetivos das duas normas, conduzem a diferentes ênfases no processo de garantia, com variações decorrentes dos resultados e como eles são comunicados.

As duas normas se complementam e são um caminho em termos de proporcionar um processo de garantia com foco na sustentabilidade que satisfaça as necessidades de gerência e outras partes interessadas.

Uma vez padronizado a auditoria e tendo como base o elenco de normas acima descrito, o próximo passo é tratar, mesmo que teoricamente, o relato da sustentabilidade.

## 2. RELATO DE SUSTENTABILIDADE

Segundo dicionários, relato é a exposição escrita ou oral sobre um acontecimento; narração, descrição, informação.

Os relatos divulgados pelas organizações visam, portanto, a exposição de informações que atendam as necessidades sentidas por determinado *stakeholder* ou grupo de *stakeholders*. As empresas, de um modo geral, divulgavam somente informações contábeis e financeiras aos interessados pelo seu desempenho econômico. Esses usuários se restringiam, em sua maioria, aos acionistas, investidores ou analistas de mercado, que avaliam o valor das ações das empresas.

As informações podem ser divulgadas através de relatórios contábeis e notas explicativas, relatório da administração contendo a discussão e análise da situação financeira e dos resultados operacionais da administração, além de dados financeiros específicos e o mercado de ações da empresa.

Entretanto, além dos acionistas, investidores e analistas, há outros interessados nas informações disponibilizadas pela empresa. Entre eles estão os funcionários, clientes, fornecedores, governo, e a sociedade civil.

Estes grupo de *stakeholders* passou a exigir também a divulgação de informações não só de caráter contábil e financeiro mais também dados relacionados com as questões sociais e ambientais das atividades empresariais. A responsabilidade social corporativa começou a ser cobrada com mais força com o passar dos anos.

Um assunto recorrente a todas as ferramentas de responsabilidade social corporativa disponíveis é a cobrança por mais transparência (GRI, 2002). Assim, os relatórios de responsabilidade social corporativa adotam um papel primordial na medida que viabilizam a medição e divulgação do desempenho da companhia, simplificando o

diálogo com as diferentes partes interessadas em suas atividades. Este capítulo aborda os seguintes itens:

No primeiro, *Stakeholders* e seu engajamento, é exposto um breve relato sobre o termo *stakeholder* e a importância de seu engajamento.

No segundo, Por que relatar?, são elencadas razões porque as empresas relatam voluntária ou involuntariamente questões relacionadas à sustentabilidade.

No terceiro, Responsabilidade Social Corporativa, é exposto, em linhas gerais, um panorama histórico da responsabilidade social. Ainda é colocado o entendimento não só econômico e social, mas também ambiental desta responsabilidade.

No quarto, Relatórios de sustentabilidade, são apresentados os requisitos gerais de relatórios de sustentabilidade, mais especificamente o GRI (o mais usado). Finalmente, discorre-se sobre a tendência de integração de relatórios contábeis, de qualidade e ambientais.

No quinto, Como relatar?, é exposta a necessidade de se relatar com credibilidade e transparência.

## **2.1. *Stakeholders* e seu engajamento**

O termo *stakeholder* surgiu pela primeira vez na literatura de administração em 1963, no *Stanford Research Institute*, sendo atribuída a Freeman – autor da Teoria dos *Stakeholders* – a popularização do conceito (FRIEDMAN e MILES, 2006).

Segundo Freeman (1984), *stakeholders* é qualquer grupo ou indivíduo que pode afetar ou ser afetado pela conquista dos objetivos da organização. A difusão e popularidade do termo *stakeholders* é apontada como fator que levou a elaboração de diferentes definições. A seguir, alguns conceitos de *stakeholder* foram divididos por autores conforme mostra Tabela 2:

Tabela 2– Conceito de *Stakeholder*

Autor	Conceito
Freeman e Reed (1983)	Aqueles grupos dos quais a organização é dependente para sua sobrevivência continuada.
Freeman (1988)	Qualquer grupo ou indivíduo que pode afetar ou ser afetado pela conquista dos objetivos de uma empresa. Por exemplo: acionistas, credores, gerentes, empregados, consumidores, fornecedores, comunidade local e o público em geral.
Alkhafaji (1989)	Grupos pelos quais a corporação é responsável.
Thompson, Wartick e Smith (1991)	Grupos que tenham relações com a organização.
Bowditch e Buono (1992)	Grupos ou pessoas identificáveis dos quais a organização depende para sobreviver: acionistas, funcionários, clientes, fornecedores e entidades governamentais.
Clarkson (1994)	Suportadores de risco voluntários ou involuntários.
Robert Henry Srour (2000)	São os agentes que mantêm vínculos com a organização, isto é os partícipes: <ul style="list-style-type: none"> <li>• na frente interna, os trabalhadores, gestores e proprietários;</li> <li>• na frente externa, os cliente, fornecedores, prestadores de serviços, autoridades governamentais, credores, concorrentes, mídia, comunidade local, entidades da sociedade civil – sindicatos, associações profissionais, movimentos sociais, clubes de serviços, igrejas”</li> </ul>

Fonte: adaptado de Araújo Junior (2008)

A esta altura já está claro o objetivo estratégico de indentificar e engajar *stakeholders*; não só aqueles que possam contribuir na tomada de decisão, mas também todos aqueles que causam algum impacto sobre a organização. Este engajamento deve contribuir para as estratégias das empresas e para a perenidade dos negócios, já que auxilia no entendimento dos interesses dos *stakeholders*, além de insentivar diálogos abertos e participativos.

No modelo de Friedman e Miles (2006), é apresentada uma escala de engajamento. A escala, baseada na *Arnstein’s Ladder of Citizen Participation*, possui níveis que vão desde uma participação restrita até um engajamento total.

1. Manipulação;
2. Terapia;
3. Informação;
4. Explicação;

5. Apaziguamento;
6. Consulta;
7. Negociação;
8. Envolvimento;
9. Colaboração;
10. Parceria;
11. Delegação de poder;
12. Controle do *stakeholders*.

Nos níveis 1, 2 e 3 há apenas um conhecimento a respeito das decisões. Já do nível 4 ao 6, os *stakeholders* são ouvidos antes da tomada de decisão. Nos níveis 7 e 8, a influência e autoridade na tomada de decisão passa a ser efetiva. Por fim, do nível 9, passando pelos níveis 10 e 11 até o nível mais alto da escala (12), os *stakeholders* atuam como protagonistas na formação das decisões.

Já no modelo de Manetti (2011), o envolvimento dos *stakeholders* passa por uma sequência de etapas:

1. Mapeamento dos *stakeholders*;
2. Gerenciamento das expectativas, necessidades e questões sociais e econômicas dos *stakeholders*;
3. Engajamento dos *stakeholders* incluindo a participação destes nos processos de tomada de decisão, além de torná-los parte do gerenciamento dos negócios, do compartilhamento de informações e do diálogo.

Ainda segundo o autor, o engajamento dos *stakeholders* traz o estabelecimento de direitos e responsabilidade mútua fazendo com que os interesses dos *stakeholders* vá além da satisfação de suas expectativas e necessidades e traga real interesse à organização.

Sharma e Henriques (2005) observam que, com o aumento da importância que a sustentabilidade assumiu nas estratégias corporativas, *stakeholders* considerados de menor importância (ONGs e comunidades locais, por exemplo) passaram a ter relevância na avaliação dos impactos socioambientais dos negócios.

Na elaboração de relatórios de sustentabilidade, o engajamento dos *stakeholders* cumpre a função de revelar informações que sejam realmente úteis para estes. Isto, por si só, já é um motivo para se relatar. Entretanto há mais razões do porquê relatar.

## **2.2. Por que relatar?**

O GRI (2002) enxerga que o processo de elaboração de relatórios de sustentabilidade repetidas vezes evidencia problemas – e também oportunidades – em cadeias de fornecimento, em comunidades, com agentes reguladores e em questões de reputação e de gestão de marca.

De fato, a busca por informações sobre o comportamento organizacional das empresas por parte dos governos, funcionários e sociedade civil, assim como dos investidores é cada vez maior. As grandes empresas podem causar um impacto significativo nas comunidades e nos empregados. Desse modo, e aqui segue-se White (2005), desempenhos inadequados provocam impactos que podem ser custosos em diversas áreas e têm causado danos à reputação e ao lucro das empresas.

Para Adams e Zutshi (2004) organizações que elaboram relatórios sociais e ambientais geram sistemas de controle interno melhores, tomam decisões melhores e

diminuem custos, obtendo como resultado melhorias contínuas. A eficiência operacional e processual reverte em riscos reduzidos e na segurança no trabalho. Isto é simplificado na medida em que as organizações buscam comunicar as más, assim como as boas notícias a seus empregados e aos *stakeholders* por meio do relatório social que se baseia em informações econômicas, sociais e ambientais.

Porém, com o intuito de responder a este questionamento das empresas, Cowe comenta uma pesquisa do *Corporate Social Reporting Europe/Accountability*, que concluiu que os impactos da elaboração de relatórios sociais e ambientais dentro de uma organização podem ser dos mais significativos, ao indicarem “o compromisso com a transparência, podendo impactar em decisões e em resultados de negócio”. (COWE, 2003:1). Freire e Rebouças complementam esta afirmação, argumentando que outro benefício da publicação do relatório de sustentabilidade é o fato da empresa poder reconhecê-lo como

“fonte de memória social [...] e buscar utilizá-lo como elemento formal de seu sistema de informações sobre capacitação e performance dos recursos humanos, empregando-o como ferramenta destinada a incrementar a competitividade empresarial”. (FREIRE e REBOUÇAS, 2001:105).

De acordo com White (2005) tanto para o público interno empresarial quanto ao público externo, o relato de indicadores de sustentabilidade mostrou ser um componente indispensável. Os relatórios de sustentabilidade contemplam indicadores econômicos, ambientais e sociais que prestam auxílio à direção de práticas sustentáveis ao longo do tempo. É importante destacar que os relatórios de sustentabilidade são produzidos para fornecer informações a uma ampla gama de *stakeholders*, e não apenas aos acionistas (BALLOU et al., 2006).



Segundo pesquisa da Sustainability (2002), líderes de negócio já reconhecem como grandes benefícios dos relatórios socioambientais:

- a melhora das relações com as partes interessadas;
- a melhora da gestão da sustentabilidade;
- a melhora da reputação;
- evitar regulamentação, entre outros benefícios.

Para Amaral (2003) o uso de indicadores e a prática de elaboração de relatórios de sustentabilidade nas organizações tornam as mesmas mais transparentes e põe ao alcance a prática de *benchmarking*, bem como o monitoramento do seu desempenho ambiental, social e econômico ao longo do tempo.

Alguns países começaram a exigir a obrigatoriedade legal da publicação de relatórios não financeiros. Em 1979, os países germânicos publicaram um catálogo com recomendações mínimas, assim como a lei francesa de 1977 que, em 1982, passou a determinar a criação de relatórios não financeiros para empresas com mais de 300 funcionários. (DAUB, 2007). Ainda na França, em 2002, o governo determinou que todas as empresas listadas na bolsa de valores francesa incluíssem informações sociais, ambientais e trabalhistas nos seus relatórios anuais para os acionistas (SUSTAINABILITY, 2002).

Leis declarando o direito do público à informação ambiental surgiram na Noruega e na Inglaterra (SUSTAINABILITY, 2002). Diversos outros países da Europa, entre os quais estão Bélgica, Inglaterra, Holanda, Espanha e Portugal, adotam a obrigatoriedade da elaboração de relatórios socioambientais.

As divulgações de relatórios socioambientais pelas organizações são um passo em resposta a crescente exigência, ao longo dos anos, pela sociedade de uma maior responsabilidade socioambiental por parte do mercado e das empresas.

### **2.3. Responsabilidade Social Corporativa**

O termo responsabilidade social tem sido amplamente debatido e empregado com cada vez mais frequência no meio acadêmico e empresarial. Com a globalização, a competição empresarial tornou-se acirrada e o posicionamento responsável diante dos impactos negativos gerados por seus negócios no meio ambiente e na sociedade ganhou uma dimensão maior, que veio talvez a se tornar um diferencial entre as empresas.

Segundo Tenório (2006), as sociedades contemporâneas já estão reconhecendo a responsabilidade social como valor permanente e a responsabilidade social empresarial como sendo um fator de avaliação e preferência para investidores e consumidores.

Porém, durante muito tempo a preocupação das empresas era somente com a maximização dos lucros permitindo assim o crescimento e expansão dos negócios e, como consequência, o atendimento de seus compromissos com os proprietários e acionistas. Para o governo e a sociedade restavam o pagamento de impostos e a geração de empregos. Friedman defende esta visão quando diz:

“Ultimamente um ponto de vista específico tem obtido cada vez maior aceitação – o de que os altos funcionários das grandes empresas e os líderes trabalhistas têm uma responsabilidade social além dos serviços que devem prestar aos interesses de seus acionistas ou de seus membros. Este ponto de vista mostra uma concepção fundamentalmente errada do caráter e da natureza de uma economia livre. Em tal economia só há uma responsabilidade social do capital – usar seus recursos e dedicar-se a atividades destinadas a aumentar seus lucros até onde permaneça dentro das regras do jogo, o que significa participar de uma competição livre e aberta, sem enganos ou fraude.” (FRIEDMAN, 1985:23).

Para Stoner e Freeman (1999), ainda de acordo com o pensamento de Friedman, as empresas devem produzir com eficiência bens e serviços e delegar a solução das questões sociais para os órgãos governamentais competentes, visto que os gestores das empresas não possuem condições de determinar a urgência dos problemas sociais e nem a quantidade de recursos que deve ser empregado na solução de tais questões.

Somente na década de 1970, o tema passou ganhar mais destaque e transformar-se em um novo campo de estudo. Associações de profissionais interessados em estudar o tema como a *American Accounting Association* e *American Institute of Certified Public Accountants* surgiram nesta década.

No final da década de 1980, mais precisamente em 1988, foi lançado o relatório da Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento intitulado *Nosso Futuro Comum* (Relatório Brundtland), fazendo surgir pela primeira vez a noção de Desenvolvimento Sustentável, entendido como o “desenvolvimento que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade das gerações futuras atenderem às suas próprias” (CMMAD, 1991:46).

Em 1992, foi realizada a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento (ECO 92) na cidade do Rio de Janeiro. A Agenda 21

Global foi concebida e aprovada nesse evento e, ainda hoje, o documento é utilizado como guia para as ações de Governos e de comunidades que procuram desenvolvimento respeitando o meio ambiente. Trata-se de um planejamento com ações de curto, médio e longo prazos, que reintroduz a noção de que é possível e necessário planejar e estabelecer um elo de solidariedade entre as gerações atual e futura, como sugerido no Relatório Nosso Futuro Comum.

Segundo a Agenda 21, o setor empresarial é uma das forças que impulsiona as inovações, que aumenta a eficiência do mercado e responde a desafios e oportunidades. Por esta razão, os empresários desempenham um papel importante na utilização mais eficiente dos recursos, redução dos riscos, minimização dos resíduos, preservação da qualidade do meio ambiente e inclusão social da mulher e de grupos geralmente excluídos do mercado de trabalho (CMMAD, 1992).

No final da década de 1990 e início deste século, as discussões em torno da sustentabilidade e da responsabilidade das organizações foram ampliadas para além das questões ambientais. A partir desta época, aspectos como direitos humanos, direitos dos trabalhadores, corrupção, transparência entre outros, passaram a ser incluídas nas discussões internacionais sobre desenvolvimento.

Várias iniciativas têm auxiliado na consolidação desses novos aspectos da responsabilidade empresarial, dentre elas destacam-se a criação de institutos como GRI, a elaboração da norma SA 8000, a criação do Instituto Ethos, o lançamento da norma AA 1000, proposição de um pacto global e a elaboração das metas do milênio. Para Tachizawa (2007) a responsabilidade social tornou-se um importante instrumento geral para capacitação e criação de competitividade para as organizações, qualquer que seja seu segmento mercadológico.

Para muitas empresas, a gestão adequada da responsabilidade social corporativa não é mais vista como um custo adicional para atender à demanda das partes interessadas. A responsabilidade social corporativa é cada vez mais evidenciada como uma forma de contribuir para a prosperidade e sobrevivência das companhias no longo prazo. Para o GRI (2002) as seguintes observações são comuns na comunidade corporativa:

- as complexidades estratégicas e operacionais dos tempos atuais exigem um diálogo contínuo com investidores, clientes, fornecedores, ativistas e funcionários. Desta forma, a responsabilidade social corporativa é um ingrediente essencial na construção e manutenção desse diálogo;
- a responsabilidade social corporativa ajuda integrar funções tipicamente isoladas da empresa, como finanças, marketing e pesquisa e desenvolvimento, de uma forma estratégica.

Outro fato importante é que a responsabilidade social corporativa auxilia os administradores a avaliar a contribuição da empresa para as questões humanas, naturais e sociais. Tal fato expande a perspectiva dada pelas contas financeiras convencionais e, com isso, permite uma visão de longo prazo. A responsabilidade social corporativa sublinha as contribuições sociais e ambientais da organização, assim como a ‘proposição de valor de sustentabilidade’ de seus produtos e serviços. Essa avaliação é fundamental para a manutenção de ‘licença de operar’.

Ainda com relação à responsabilidade social corporativa, ela pode diminuir a flutuação e a incerteza nos preços das ações de empresas de capital aberto, bem como o custo do capital. A divulgação mais completa e mais freqüente de informações, incluindo dados que os analistas geralmente buscam dos administradores, podem

estabilizar as condições financeiras da empresa ao evitar que investidores ajam motivados por revelações inesperadas (GRI, 2002).

Deste modo, bem como se divulgam periodicamente as demonstrações financeiras e balanços contábeis corporativos, também se faz necessário a divulgação dos demonstrativos sociais e ambientais das empresas. Nesse sentido, os Relatórios de Responsabilidade Social, igualmente chamados por Relatórios de Sustentabilidade ou Balanços Sociais, são excelentes instrumentos de divulgação, no qual são expressadas a missão e os valores da empresa, assim como os indicadores que refletem a sua preocupação com o desenvolvimento sustentável e as políticas e procedimentos para garantir que questões éticas sejam incorporadas no cotidiano da empresa.

#### **2.4. Relatórios de sustentabilidade**

Há diversas definições para relatórios de sustentabilidade, todas semelhantes na essência. Segundo WBCSD<sup>19</sup> (2002), são relatórios públicos feitos pelas empresas para fornecer às partes interessadas internas e externas um ponto de vista da posição e atividades corporativas nas dimensões econômicas, ambientais e sociais. Segundo a consultoria KPMG (2002) e o Instituto de Gestão Ambiental da Universidade de Amsterdã<sup>20</sup>, os relatórios incluem informação quantitativa e qualitativa sobre os desempenhos financeiro, social e ambiental de uma maneira balanceada.

Conforme DAUB (2007) um relatório pode ser considerado relatório de sustentabilidade se é este público e se informa o leitor como a empresa está enfrentando os desafios corporativos em sustentabilidade. O relatório deve possuir informação qualitativa e quantitativa sobre o quanto a empresa melhorou sua eficiência econômica,

---

<sup>19</sup> **WBCSD** – *World Business Council for Sustainable Development*.

<sup>20</sup> *Wetenschappelijk Instituut Voor Milieumanagement*

ambiental e social no período reportado e como integra esses aspectos em um sistema de gestão da sustentabilidade.

As empresas denominam seus relatórios de diversas maneiras. Os relatórios são identificados como ambientais, de saúde e segurança, da comunidade, social, socioambiental, ou responsabilidade social corporativa. (SUSTAINABILITY, 2000). Enquanto em 1992 quase todos os relatórios eram chamados ‘ambientais’, menos de 20% dos relatórios publicados em 2010 ainda levavam esse título (Corporate Register, 2011).

Conforme apresentado na Figura 1, mais de 20% dos relatórios publicados em 2010 já apresentavam um título relacionado à sustentabilidade. Porém, mesmo que a palavra sustentabilidade não seja citada no título, a maioria dos relatórios incluíam informação significativa sobre pelo menos duas dimensões do tripé da sustentabilidade (Corporate Register, 2011).

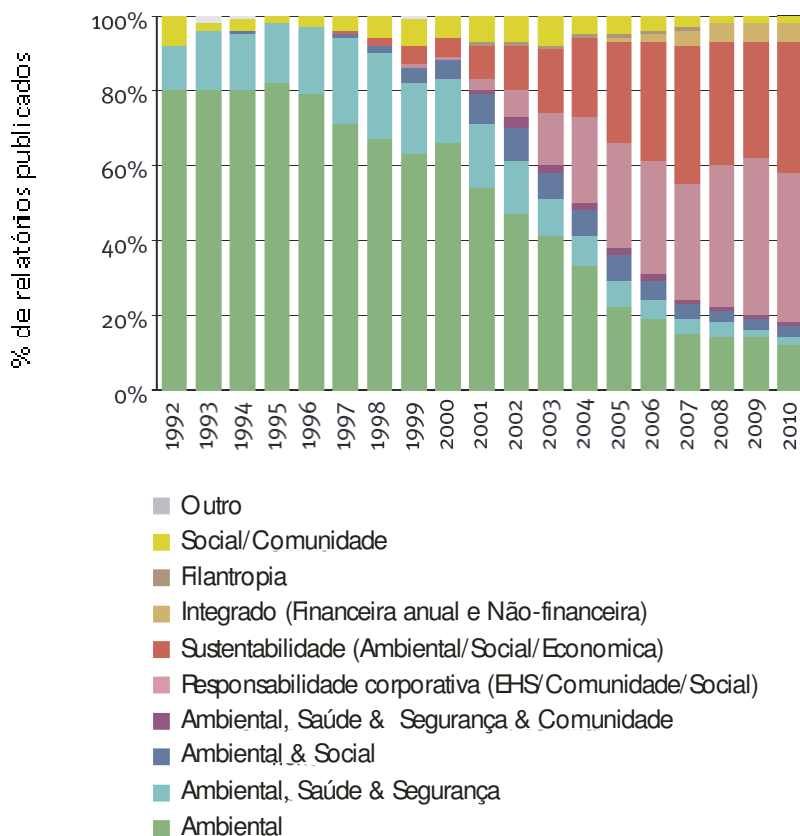


Figura 1: Quantidade de relatórios publicados por tipo e ano  
 Fonte: Corporate Register (2011)

Na última década, houve um grande aumento na publicação de relatórios não financeiros, conforme mostra a Figura 2:

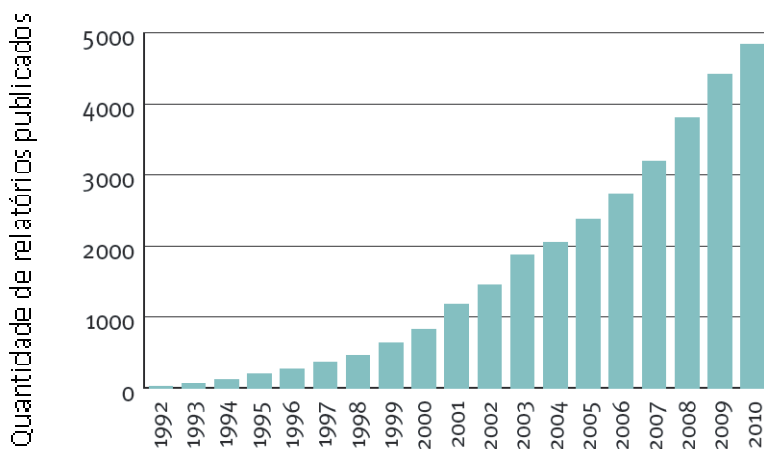


Figura 2: Quantidade de relatórios publicados por ano  
 Fonte: Corporate Register (2011)



No site *Corporate Register*<sup>21</sup> o primeiro relatório registrado foi publicado em 1988, denominado *Health and Safety Annual Report 1987*, pela empresa *British Nuclear Fuels*. Atualmente há 39.670 relatórios de 9.019 empresas diferentes registrados no site. Mas, a despeito do aumento claro na quantidade de empresas que publicam esses relatórios, os números são ainda pequenos perto da quantidade total de organizações comerciais, públicas e não-governamentais. O Sustainability (2000) recomenda que para que ocorra resultado efetivamente transformador, os relatórios não financeiros devem cobrir uma comunidade muito maior do que a atual. Estima-se que 50.000 empresas multinacionais ainda publicam relatórios não financeiros, sem contar as milhões de pequenas empresas operando em diferentes partes do mundo (SUSTAINABILITY; STANDARD & POOR'S, 2004).

Tendo como finalidade a melhora da qualidade e o rigor dos relatórios de sustentabilidade, foram criados modelos, padrões e diretrizes para a elaboração de relatórios, que apresentam métodos consistentes e que concentram os esforços de desenvolvimento. Frequentemente esses modelos são de utilização voluntária e são elaborados por um conjunto de partes interessadas, representando as necessidades e as demandas da indústria, comunidade e pesquisadores.

A discussão envolta nos padrões é centralizada na tensão entre flexibilidade e estabelecimento de requisitos mínimos. Por um lado, os padrões devem garantir que as empresas tenham reserva suficiente para contar sua história adequadamente, de maneira útil e inteligível. Por outro lado, eles devem manter uma base de informação apropriada

---

<sup>21</sup> *CorporateRegister.com Limited* é uma organização independente e privada com base no Reino Unido. Seus serviços incluem o acesso aos dados, a distribuição, os sites, e iniciativas de *benchmarking* e melhores práticas com relação aos relatórios de sustentabilidade divulgados pelas organizações. O site da organização é o principal ponto de referência para os recursos e relatórios das empresas com responsabilidade corporativa. Fonte: [www.corporateregister.com/about.html](http://www.corporateregister.com/about.html)

que permita comparação, para garantir que as empresas estejam tratando suas questões de forma completa e confiável. A aderência a um modelo de relatório ou de indicador não garante coerência ou desempenho (SUSTAINABILITY, 2002).

Dos padrões atuais, o GRI é o mais propagado. Este fornece orientações aplicáveis globalmente para a preparação de relatórios de sustentabilidade, em contraste com relatórios ambientais. Os relatórios padrão GRI são realizados de modo a incluir os aspectos sociais, ambientais e econômicos. Tem como objetivo a melhor qualidade, rigor e aplicabilidade dos relatórios de sustentabilidade, auxiliando a organização relatora e suas partes interessadas a articular e compreender suas contribuições para o desenvolvimento sustentável, visto que elabora padrões para a apresentação destes relatórios de forma independente, transparente e constantemente aperfeiçoada.

O GRI elaborou as Diretrizes para Relatórios de Sustentabilidade baseadas num processo consensual com a participação ativa de representantes da indústria, das áreas de contabilidade, investimento, ambiente, direitos humanos e organizações de trabalho de várias partes do mundo. A finalidade é de criar relatórios que possam alcançar aceitação mundial.

Para garantir a qualidade do relatório, fornecer uma representação equilibrada do desempenho sustentável de uma empresa, além de facilitar a comparabilidade e tratar temas de interesse para as partes interessadas, o GRI (2006) utiliza os seguintes princípios:

- Equilíbrio – tanto os aspectos positivos e negativos do desempenho da organização devem ser expostos no relatório permitindo assim a avaliação equilibrada e razoável do desempenho global da organização;
- Comparabilidade – com a finalidade de permitir análises das mudanças no desempenho da organização, assim como análises relacionadas a outras

organizações, as questões e informações divulgadas devem ser selecionadas, compiladas e comunicadas de uma forma consistente;

- Exatidão – para que a tomada de decisão das partes interessadas seja realizada com um alto grau de confiança, as informações relatadas devem ser suficientemente precisas e detalhadas;
- Periodicidade – o relato das informações de acordo com um cronograma regular permite às partes interessadas utilizarem o relatório para tomar decisões sustentadas;
- Clareza – as informações devem estar disponíveis, de modo a serem acessíveis às partes interessadas;
- Confiabilidade – para estabelecer a qualidade e relevância das informações, estas devem ser recolhidas, registradas, compiladas, analisadas e divulgadas, de modo a poderem ser sujeitos a análise.

No site da *Corporate Register* há aproximadamente 9000 empresas identificadas como usuárias das diretrizes GRI, que juntas publicaram 39670 relatórios em 2012. Na Figura 3 pode ser visualizada a evolução no uso das diretrizes GRI.

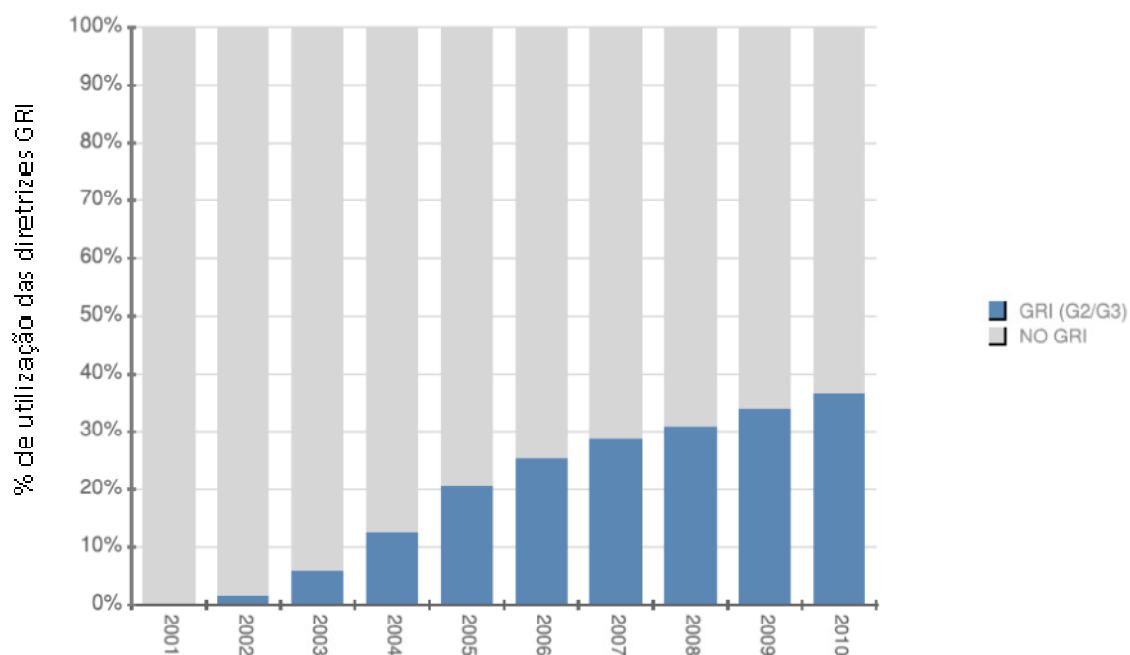


Figura 3: Utilização das diretrizes GRI por ano  
 Fonte: Corporate Register (2012)

Conforme a consultoria SustainAbility (2004), 60% dentre os 50 melhores relatórios de 2002 fizeram uso da diretriz GRI. Em 2000, os usuários-piloto do GRI obtiveram pontuações levemente superiores (5%) que a média e em 2002 a diferença aumentou para 8%. Nos 50 melhores de 2004, 47 relatórios (94%) eram usuários do GRI.

De acordo com o Datt (2012) os relatos caminham nos próximos anos para a integração da contabilidade e das finanças das companhias abertas ao desempenho nas áreas social, ambiental e de governança.

Ainda segundo Datt (2012) o principal objetivo dos relatórios integrados, ou relatórios de responsabilidade social corporativa, é reforçar junto ao mercado – *stakeholders* em geral – o contexto social, ambiental e econômico em que a empresa está inserida, fazendo sua alta administração buscar por decisões mais sustentáveis e garantindo aos interessados entender com mais precisão onde foi (e continua sendo) o destino de seu dinheiro. Essa avaliação se faz necessária principalmente porque hoje

leva-se em conta que negócios sustentáveis tendem a apresentar uma maior rentabilidade e lucratividade no futuro. Entretanto, as empresas relegam essa preocupação a segundo plano. Dentro da publicação do *Assurance Journal* (2012), há uma reportagem com participação de José Roberto Kassai, do Núcleo de Estudos de Contabilidade e Meio Ambiente da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo – FEA, na qual ele sugere que a adoção de relatórios integrados representa a futura grande reforma contábil mundial. A Figura 4 demonstra o crescimento desta nova adoção de relatórios integrados.

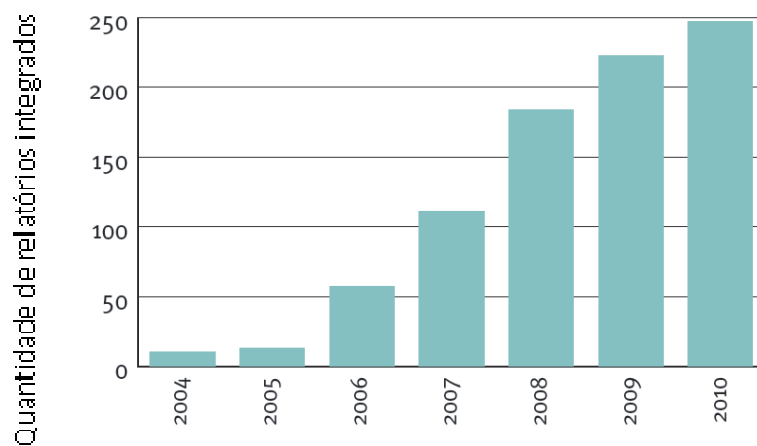


Figura 4: Relatórios Integrados por ano  
Fonte: Corporate Register (2011)

As discussões acerca de relatórios conjuntos que integrem finanças e ações sustentáveis surgiram há alguns anos, com a criação do GRI e do *Accounting for Sustainability*, mais conhecido como A4S. Estas duas ONGs começaram a difundir a importância de transformar as ações socioambientais em números que pudessem ser interpretados pelo mercado e investidores.

Uma vez ratificada a necessidade e importância dos relatórios de sustentabilidade o próximo passo se torna óbvio: é necessária uma forma de relato.

## 2.5. Como relatar?

Relatar parte de um princípio: é a qualidade das informações divulgadas que dá credibilidade ao relatório de sustentabilidade. A partir deste princípio outros princípios e características são derivados. O relato de informações não financeiras não deve ser confundido com as ações filantrópicas praticadas pela empresa, assim como não deve ser utilizado somente como uma forma de divulgação e promoção da empresa.

Para Tapscott e Ticoll (2003) há um entendimento de que a transparência é um valor corporativo que está ligado aos princípios de honestidade, prestação de contas (*accountability*) e confiança. As empresas devem objetivar criação de valor a todos os grupos de *stakeholders*. Portanto, fazem uso de processos participativos para alcançar o equilíbrio entre os diversos grupos de interesses. De fato, a questão da confiança é de fundamental importância na relação entre empresas e seus *stakeholders*.

Isto pode ser traduzido naquilo que Williams (2005) determina ser uma relação entre transparência e confiança. Ele afirma que o aumento da preocupação das empresas com a questão da confiança fez com que se adotasse o conceito de transparência como instrumento para aumentar os níveis de confiança entre os públicos em geral, principalmente investidores, intermediários, consumidores e órgãos reguladores. Para este autor o conceito de transparência deve estar sujeito a mudanças e que sua conexão com a confiança deve ser uma hipótese. Alguns pesquisadores consideram a transparência um sinônimo de abertura, e, sendo assim, é um antecedente e um resultado da confiança.

Segundo Tachizawa (2008), todo o processo de elaboração de um relatório socioambiental deve ser sustentado por uma série de princípios e critérios que fazem com que a publicação atinja seus objetivos. Entre os princípios destacados pelo autor, o princípio da veracidade das informações está atrelado à confiança na medida em que as

informações demonstrem transparência, neutralidade e consistência na sua formulação e apresentação.

Ainda de acordo com Tachizawa (2008), outro princípio que deve ser seguido ao elaborar o relatório de sustentabilidade é o princípio da verificabilidade. Este princípio pressupõe que a verificação e auditoria das informações contidas nos relatórios de sustentabilidade contribuam para sua credibilidade.

Em uma pesquisa realizada pela KPMG, SustainAbility e Futerra (2010) com organizações que publicam relatórios de sustentabilidade e seus leitores (*stakeholders*) foi observado que a maioria dos *stakeholders* nomeou pelo menos um mecanismo de verificação externa entre suas principais opções para desenvolver a confiança no compromisso de sustentabilidade da organização. Vide figura 5.

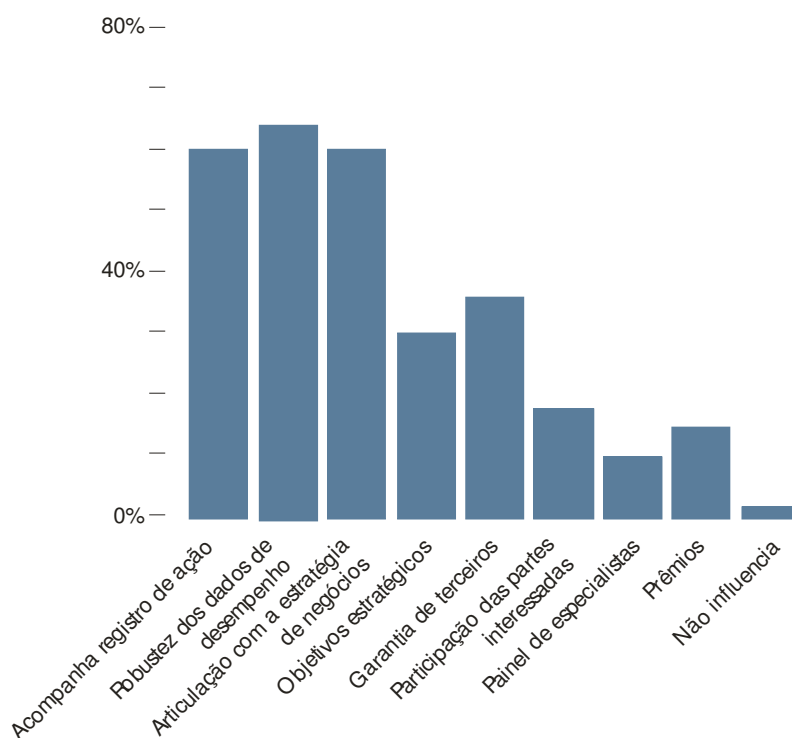


Figura 5: Fatores que ajudam a confiar no compromisso de sustentabilidade  
Fonte: KPMG, SustainAbility e Futerra (2010)

O mesmo argumento dado por Tachizawa também é exposto por Tinoco ao declarar que a auditoria teria como papel servir como um fiscal assegurando a

veracidade das informações. Tinoco afirma que a auditoria dos relatórios sociais em conjunto com outros relatórios “permite aos empresários e aos agentes sociais identificar, medir e agir sobre os fatos sociais vinculados à empresa, tanto interna como externamente”. (TINOCO, 2002:71).



### **3. AUDITORIA: O PONTO DE VISTA DAS CONSULTORIAS, DAS ONGS E DA ACADEMIA**

Tradicionalmente, a associação feita sobre auditoria é que esta está relacionada à prática da verificação dos registros contábeis compreendendo o exame de documentos, livros e registros. Claramente, muito do desenvolvimento desta ferramenta gerencial é devido a contabilidade. Porém, a auditoria experimentou grande crescimento permitindo um acréscimo substancial de conhecimentos para os que trabalham na área em todos os campos que envolvem os diversos setores de uma organização, não se limitando apenas ao setor contábil. Atualmente, as auditorias fazem parte da maioria das práticas de gestão ou de programas de monitoração de fornecedores. Há auditorias no setor financeiro, ambiental, qualidade, segurança, saúde dentre inúmeros outros.

Um empresa pode realizar diversas auditorias. Como ilustração, apresenta-se brevemente o caso de uma empresa de logística e transporte de combustíveis (petróleo e derivados, álcool, biocombustíveis e gás natural) do Brasil. A empresa realiza mais de 20 auditorias, entre internas e externas. As principais são:

- Auditorias Operacionais – assegurar o cumprimento das diretrizes diretamente relacionadas ao controle operacional;
- Auditorias da Qualidade – assegurar o cumprimento das diretrizes diretamente relacionadas ao controle da qualidade de produtos;
- Auditoria de Medição e Auditorias da Qualidade – garantir a qualidade na área de medição de produtos abrangendo o processo de apuração das quantidades através das medições em tanques, balança e caminhão-tanque e também garantir a qualidade intrínseca dos produtos.

- SGQ/GD – assegurar o cumprimento das diretrizes diretamente relacionadas ao controle da qualidade de gasolina e diesel, de forma integrada desde a refinaria até os consumidores.
- SGQ/QAV-1 – assegurar o cumprimento das diretrizes diretamente relacionadas ao controle da qualidade, de forma integrada desde a refinaria até os consumidores.
- SGI-QSMS (Interna) – auditoria Interna do Sistema de Gestão Integrada de SMS. Com base nas Normas ISO 9001, ISO 14001 e OHSAS 18001.
- Auto-avaliação do PAG – auto-avaliação da aderência às 15 diretrizes de SMS da empresa e às Normas ISO 14001 e OSHAS 18001.
- Auditoria SPIE (Serviço Próprio de Inspeção de Equipamentos) – auditoria externa de Manutenção da Certificação do SPIE – Serviço Próprio de Inspeção de Equipamento, baseada no cumprimento de requisitos (NR-13 e Portarias 349 e 351 do Inmetro) que atestam a qualidade na operação, inspeção e manutenção, garantindo a integridade física de equipamentos e instalações.
- Auditoria SPIE (Serviço Próprio de Inspeção de Equipamentos) – auditoria interna de Manutenção da Certificação do SPIE – Serviço Próprio de Inspeção de Equipamentos, baseada no cumprimento de requisitos (NR-13 e Portarias 349 e 351 do Inmetro) que atestam a qualidade na operação, inspeção e manutenção, garantindo a integridade física de equipamentos e instalações.
- Verificação da Conformidade Legal – avaliação da Conformidade Legal de SMS.

- Programa Avaliação Gestão SMS – avaliações da aderência às 15 diretrizes de SMS da empresa e às Normas ISO 14001 e OSHAS 18001.
- SGI-QSMS – auditoria de Manutenção da Certificação do Sistema de Gestão Integrada de QSMS da empresa com base nas Normas ISO 9001, ISO 14001 e OHSAS 18001.
- *Follow UP* de Auditoria Externa – auditoria complementar à auditoria de manutenção do SGI. São auditorias geralmente documentais. É um recurso para se garantir o tratamento das Não Conformidades identificadas.

Duas características podem, imediatamente, ser extraídas deste exemplo. Primeiro, são estas auditorias tradicionais. Segundo, cada uma destas auditorias verifica questões ou áreas específicas.

Desse modo, os relatórios de sustentabilidade publicados pelas organizações também podem passar por algum tipo de auditoria ou verificação externa, apesar de serem voluntários. No entanto, no caso das verificações realizadas nos relatórios de sustentabilidade ainda não há um consenso de como isto deve ser realizado e se há a necessidade de realizá-la.

Cabe aqui registrar que há uma variedade de terminologias adotadas para descrever o trabalho realizado por um prestador de garantia independente em relação aos relatórios socioambientais. Por exemplo, ‘auditoria’, ‘verificação’, ou ‘validação’ têm sido geralmente utilizado para designar atividades similares. No entanto, ‘verificação’ sugere um processo pelo qual as informações fornecidas pela administração foram comparadas com os critérios acordados, enquanto ‘validação’ examina se as informações relatadas satisfazem uma necessidade particular. Verificação e validação podem ser interpretadas como denotando um nível mais limitado de

garantia. O termo auditoria, por outro lado, remete ao seu uso tradicional na informação financeira e na prestação de um alto nível de segurança em que os procedimentos utilizados estão em conformidade com um conjunto padronizado de diretrizes.

Segundo Barbará (2006), não se pode confundir auditoria com fiscalização. A prática de auditoria verifica o cumprimento dos critérios que são objeto da auditoria e dá o parecer ao cliente. Na fiscalização, as falhas observadas resultam em sanções. O autor afirma que “o trabalho do auditor é preventivo, por isso ele deve ser visto como um colaborador, um parceiro” (BARBARÁ, 2006:61).

É clara a percepção que a integração de auditorias em geral e auditorias com foco na sustentabilidade em particular é ainda um tema aberto, longe de se ter processos definidos ou padronizados.

Desse modo, como forma de análise, o presente capítulo apresenta, em linhas gerais, as práticas adotadas atualmente pelas empresas especializadas em contabilidade e as empresas de consultoria; expõe-se ainda perspectivas de diversos autores sobre a temática.

No primeiro tópico Auditoria: as práticas das consultorias, é apresentado através de dois exemplos como são realizadas as práticas de garantias de relatórios de sustentabilidade e os benefícios vistos por estas empresas.

No segundo, Auditoria: o que dizem as ONGs, é apresentada a opinião das principais instituições que auxiliam no processo de elaboração de relatórios de sustentabilidade.

No terceiro, Auditoria: estudos acadêmicos, é exposto os principais estudos e as críticas realizadas sobre os procedimentos de garantias de relatórios de sustentabilidade.

### **3.1. Auditoria: as práticas das consultorias**

A verificação independente de informações não financeiras pode ser fornecida por firmas que conduzem auditorias financeiras e também por outras organizações que têm competência e credibilidade para tal. Por exemplo, firmas especializadas em engenharia com frequência são solicitadas a proceder à verificação das emissões de uma empresa, e firmas de consultoria comercial verificam relatórios de responsabilidade social corporativa. (ECCLES, 2011).

Atualmente, o maior investimento nas áreas socioambientais e a entrada de novas empresas interessadas em alinhar conceitos de sustentabilidade aos seus negócios fez crescer a atuação de grandes empresas de auditoria e consultoria, como PriceWaterhouseCoopers e BDO Trevisan. Estas empresas realizam trabalhos na estruturação de projetos de sustentabilidade e também em auditoria de relatórios socioambientais. Visando este mercado, Ernst & Young, KPMG e Deloitte também criaram áreas específicas de atuação. A BDO Trevisan, como toda grande empresa de consultoria, faz auditoria de relatórios sociais, além de realizar consultoria para a definição de planos estratégicos de sustentabilidade.

Todas essas grandes empresas de consultoria e auditoria citadas possuem sites e algumas delas divulgam seus padrões, modelos, normas e práticas.

No site *Corporate Register* estão registrados mais de 1300 empresas de auditoria e consultoria que realizam trabalhos de verificação independente de informações não financeiras contidos em relatórios de sustentabilidade.

As abordagens mais comuns nas auditorias realizadas com foco na sustentabilidade são a AA 1000, o GRI e a ISAE 3000. Em uma pesquisa realizada pela *Corporate Register* (2008) analisando 90 declarações de garantia contidas nos relatórios de sustentabilidade publicados pelas maiores empresas da Austrália,

Alemanha, Japão, Reino Unido e Estados Unidos, foi constatado que cerca de 45% dos relatórios foram auditados segundo as diretrizes GRI, cerca de 37% segundo a ISAE 3000 e 31% segundo a AA 1000. Vide figura 6.

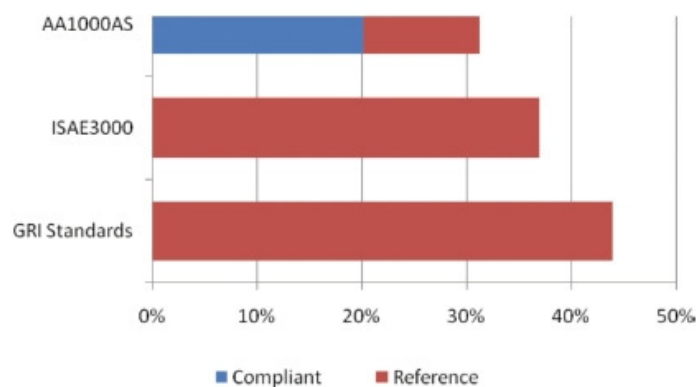


Figura 6: Relatórios auditados segundo as diretrizes GRI, ISAE 3000 e AA 1000  
Fonte: Corporate Register (2008)

Para a DNV Business Assurance ter um sistema de comunicação verificado pode atender às necessidades de todos os tipos de partes interessadas, de investidores, órgãos reguladores, órgãos sociais, funcionários, clientes, e outros. Seu processo de verificação de relatórios de sustentabilidade também está alinhado com os princípios e conceitos do GRI e da AA 1000.

Duas empresas foram escolhidas para demonstrar como são realizados os procedimentos de verificação de relatórios de sustentabilidade: BSI Group e Grupo Bureau Veritas<sup>22</sup>. Tal escolha se deve ao maior volume e maior clareza de dados disponibilizados, traduzidos em informações de maior qualidade e transparência.

As organizações alegam segredo de negócios, isto é, segundo as empresas, caso elas divulguem suas formas de elaboração de relatos estariam divulgando seus segredos

<sup>22</sup> As informações sobre os procedimentos de verificação de relatórios de sustentabilidade do BSI Group e do Grupo Bureau Veritas foram consultados nos seguintes sites: <http://www.bsigroup.com> e <http://www.bureauveritas.pt>

à concorrência. As duas empresas selecionadas foram as únicas que conseguiu-se a divulgação do procedimento de trabalho de verificação.

O trabalho realizado para a verificação de relatórios de sustentabilidade realizado pela BSI Group dá uma visão de como esse trabalho é realizado atualmente.

Ela prevê a realização da verificação:

- de acordo com a norma AA 1000;
- atendendo às diretrizes do GRI.

Para o BSI Group, o processo de verificação de relatórios de sustentabilidade está fundamentado em três conceitos chaves:

- Materialidade – avalia a priorização das questões e identifica eventuais omissões ou declarações falsas que possam influenciar as decisões ou ações dos *stakeholders*. Também avalia o significado do conteúdo do relatório em relação a organização e seus *stakeholders*;
- Integridade – avalia o empenho da organização em identificar e compreender o impacto material do seu desempenho de sustentabilidade;
- Responsabilidade – determina se o relatório comunica e fornece evidências de que tenha respondido de forma eficaz às preocupações das partes interessadas, seguindo normas e políticas aplicáveis.

De acordo com o BSI Group, nem todas as organizações exigem, ou podem atingir, o mesmo nível de garantia em relatórios de sustentabilidade. Por essa razão, o prestador de garantia aplica níveis de garantia realizados pelo BSI Group:

- Nível 1 – conferir a Sustentabilidade/Responsabilidade Social Corporativa: neste serviço, a auditoria é realizada com base na matriz de maturidade de

desenvolvimento sustentável desenvolvida pelo BSI Group (BS 8900)<sup>23</sup>. É realizada uma avaliação se a organização possui processos e procedimentos definidos para apoiar as atividades e programas necessários para produzir um relatório significativo;

- Nível 2 – relatório de verificação: é realizada uma verificação das informações contidas no relatório e recomendações alinhadas com os níveis de aplicação da GRI;
- Nível 3 – garantia limitada: este serviço é semelhante ao proporcionado pelas auditorias financeiras com comentários sobre o relatório da empresa e suas contas. É realizada uma avaliação se o relatório está em conformidade com os princípios das diretrizes G3 da GRI e AA 1000, além da avaliação dos dados subjacentes e dos sistemas de gestão, bem como seu desempenho em sustentabilidade. A profundidade do compromisso é suficiente para garantir que o relatório está livre de distorções materialmente relevantes, com base em amostragem e nas informações fornecidas no âmbito do acordo de garantia;
- Nível 4 – garantia razoável: neste nível o serviço avalia o relatório de acordo com a AA 1000 e/ou diretrizes G3 da GRI e/ou padrão aplicável. É realizada avaliação dos dados subjacentes e dos sistemas de gerenciamento para proporcionar uma garantia de que a empresa tem procurado atingir seus

---

<sup>23</sup> O BSI Group projetou o **BS 8900** (Guidance for managing sustainable development) com a finalidade de auxiliar as organizações a desenvolverem uma abordagem para o desenvolvimento sustentável. Este guia contém conselhos práticos e fornece um quadro para que as organizações possam ter uma abordagem estruturada para o desenvolvimento sustentável, considerando os impactos sociais, ambientais e econômicos das atividades da organização. Fonte: <http://shop.bsigroup.com>



objetivos de sustentabilidade e garantir que o relatório é abrangente, completo e satisfaz as necessidades das partes interessadas.

Para a BSI Group o procedimentos de garantia do relatório de sustentabilidade demonstra para as partes interessadas ainda mais o compromisso com a Responsabilidade socioambiental. Ao mesmo tempo também:

- aumenta a confiança das partes interessadas;
- proporciona aos investidores, clientes, funcionários e outras partes interessadas mais confiança no conteúdo do relatório e e em todas as interações com a organização;
- aumenta a gama de potenciais acionistas;
- pode ser aferido com precisão por Índices de sustentabilidade, como o Índice Dow Jones de Sustentabilidade;
- ganha vantagem competitiva;
- demonstra como a organização dirigiu os problemas e riscos associados ao seu desempenho de sustentabilidade;
- melhora a eficiência e reduz os custos;
- identifica áreas de maior eficiência no programa de sustentabilidade da organização;
- protege a marca e reputação da empresa;
- ajuda a garantir que a informação divulgada é válida, confiável e, portanto, defensável;
- acelera a tomada de decisões estratégicas;
- permite que o conselho de administração da empresa tome decisões estratégicas com maior segurança.

O Grupo Bureau Veritas também realiza trabalhos de verificação de relatórios de sustentabilidade. Seus procedimentos e diretrizes incluem a:

- identificação da existência de sistemas de controle de gestão que estejam apoiados por políticas e recursos organizacionais;
- confirmação da eficiência dos sistemas e processos de coleta, agregação, validação e registro que deem suporte a informação divulgada, incluindo declarações de *stakeholders* externos e outras evidências;
- verificação e validação das informações contidas nos relatórios de desempenho socioambiental;
- comparação das informações de natureza financeira contidas nos relatórios de sustentabilidade com os dados divulgados nos relatórios financeiros;
- realização de entrevistas com os responsáveis pela elaboração dos relatórios;
- evidênciação de que os princípios fundamentais das diretrizes do GRI para elaboração de relatórios foram considerados e aplicados;
- verificação quanto a satisfecitas das condições para a emissão da declaração de que o relatório foi elaborado de acordo com as diretrizes do GRI.

Para o Grupo Bureau Veritas as vantagens de se realizar uma verificação dos relatórios de Sustentabilidade são:

- melhora na reputação entre as partes interessadas;
- identificação e gestão de riscos críticos;
- recomendações sobre os pontos fortes e fracos e sobre as áreas que necessitam de melhorias relacionadas à sustentabilidade (incluindo o envolvimento das partes interessadas);

- apoio na melhoria do desempenho e na criação de valor;
- identificação dos pontos de falhas entre a sustentabilidade e a estratégia da organização;
- confiabilidade dos dados e potencial uso destes na tomada de decisão;
- melhoria da eficiência operacional e redução de custos;
- garantia quanto a conformidade da empresa em relação aos requisitos legais e às normas e políticas internas;
- melhoria do valor da marca, da captura de clientes, da competitividade e do posicionamento no mercado.

Pode ser visto, através do exemplo da BSI Group e do Grupo Bureau Veritas, que para as firmas especializadas em consultoria e auditoria, a verificação de um relatório de sustentabilidade traz diversos benefícios para as organizações e estas verificações podem atender às necessidades de diferentes tipos de *stakeholders*, desde investidores até a sociedade civil.

Porém, qualquer análise nas informações disponibilizadas pelas consultorias, por mais superficial que seja, mostra a incompletude e viés mercadológico dados atualmente às auditorias em relatórios de sustentabilidade. Apesar do trabalho realizado pelo BSI Group ser mais completo e prever níveis de garantia, ainda assim se mostra insuficiente para atender as necessidades dos diversos *stakeholders*.

Em uma conferência realizada em 2005 na Austrália com um grupo de auditores foi discutido o papel dos auditores nos relatórios de sustentabilidade. Os mesmos elogiaram e apoiaram a intenção de fornecer à sociedade informações adicionais, além das informações disponibilizadas pelos relatórios financeiros, proporcionando assim maior transparência e responsabilidade. Porém, concordaram que

é importante promover orientações para um processo de padronização que forneça uma base mais creditável às auditorias realizadas nos relatórios de sustentabilidade e, conseqüentemente, maior confiança por parte dos *stakeholders* (BARRETT, 2005).

Segundo Kroetz (1999) é papel da comunidade acadêmica e das organizações ajustarem-se aos novos cenários e tendências, com o objetivo de aperfeiçoar continuamente as bases culturais e as doutrinas da ciência contábil, aprimorando a concepção prática e teórica desta área do conhecimento, em benefício dos usuários.

### 3.2. Auditoria: o que dizem as ONG's

O Instituto Ethos<sup>24</sup>, o GRI, e o Ibase<sup>25</sup> são organizações sem fins lucrativos que têm como objetivo comum mobilizar, sensibilizar e ajudar as empresas a gerirem seus negócios de forma socialmente responsável. Essas três organizações se destacam no papel de auxiliar as organizações a elaborarem seus relatórios de sustentabilidade. Cada uma delas têm uma abordagem sobre a necessidade de auditoria nos relatórios de sustentabilidade.

O GRI (2006) usa a expressão 'verificação externa' para se referir as atividades que têm como resultado a publicação de conclusões sobre a qualidade do relatório e da informação nele contida. Estas são atividades diferentes daquelas que têm por objetivo a avaliação ou validação da qualidade ou nível de desempenho de uma organização, como

---

<sup>24</sup> O **Instituto Ethos** é uma organização sem fins lucrativos criada em 1998 que desenvolve ferramentas para auxiliar as empresas a analisar suas práticas de gestão e aprofundar seu compromisso com a responsabilidade social e o desenvolvimento sustentável. É também uma referência internacional no assunto, desenvolvendo projetos em parceria com diversas entidades. Fonte: [www1.ethos.org.br](http://www1.ethos.org.br)

<sup>25</sup> O Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas – **Ibase** foi fundado em 1981, sendo um de seus fundadores o sociólogo Herbert de Souza, o Betinho. O instituto é uma organização sem fins lucrativos que tem como objetivo a radicalização da democracia e a afirmação de uma cidadania ativa. São desenvolvidos projetos nas seguintes linhas: cidades e territórios, democratização do estado e da economia, diálogo dos povos e alternativas democráticas à globalização e emancipação social e políticas públicas. Fonte: <http://www.ibase.br>

a emissão de certificados de desempenho ou avaliações de conformidade. O GRI não obriga a realização de atividades de garantia.

Caso a organização tenha utilizado verificação externa, a mesma pode autodeclarar esta informação no relatório. Para o GRI os principais atributos para um eficaz processo de verificação externa de relatórios têm por base a Estrutura de Relatórios da GRI (2006) que são:

- condução por grupos ou indivíduos externos à organização, que tenham competência comprovada, não só nas questões abordadas como também nas práticas de garantia de qualidade;
- implementação de métodos já bem definidos, de forma sistemática, documentada e comprovada;
- realização de avaliações quanto a seleção global do conteúdo, a apresentação do desempenho e a veracidade dos dados;
- condução do processo por grupos ou indivíduos que não tenham qualquer tipo de relação com a organização ou com as partes interessadas, permitindo assim que tais grupos ou indivíduos cheguem a uma conclusão independente e imparcial sobre o relatório;
- avaliação do grau de aplicação da Estrutura dos Relatórios da GRI (incluindo os princípios de elaboração dos relatórios);
- disponibilização pública de uma opinião ou conjunto de conclusões e declaração da empresa responsável pela verificação externa com relação ao seu relacionamento com a organização relatora.

O instituto Ethos (2007) em sua publicação ‘Guia para elaboração de balanço social<sup>26</sup> e relatórios de sustentabilidade’ indicada, dentre as etapas para elaboração do relatório de sustentabilidade, a verificação e auditoria das informações (etapa 5). O instituto propõe para cada etapa, uma série de perguntas a serem aplicadas, de modo que o processo de elaboração do relatório se consolide internamente como parte da gestão organizacional. Para a etapa 5 – verificação e auditoria das informações –procura esclarecer se a verificação foi feita por organização externa com conhecimento sólido em verificação e em responsabilidade social.

Já o modelo Ibase (2008) não sugere protocolos para levantamento de dados nem exige que as informações apresentadas sejam auditadas. Ele entende que seu modelo de balanço social é essencialmente uma ferramenta de transparência e prestação de contas. Como meio de assegurar a ampla divulgação das informações e estimular a verificação dos dados por parte da sociedade, o Ibase criou o ‘selo balanço social Ibase/Betinho’, oferecido às empresas que seguirem determinados critérios. Este selo garante que a organização atendeu a todos os critérios estabelecidos para preenchimento e divulgação do balanço social, não tendo, portanto, o objetivo de certificar ou avaliar as ações de responsabilidade social da empresa.

Em 2006, o Ibase (2008) incluiu como critério para fornecimento do selo um processo de consulta pública, cujo objetivo foi envolver de forma mais efetiva as organizações da sociedade e os sindicatos na análise dos dados apresentados pelas empresas. As informações divulgadas são analisadas por organizações da sociedade

---

<sup>26</sup> O **balanço social** é um relatório elaborado e divulgado anualmente pelas empresas que reúne um conjunto de informações sobre os projetos, benefícios e ações sociais dirigidas aos empregados, investidores, analistas de mercado, acionistas e à comunidade. Sua função principal é tornar pública a responsabilidade social empresarial, construindo maiores vínculos entre a empresa, a sociedade e o meio ambiente. No Brasil, a elaboração e divulgação de balanços sociais ganhou maior visibilidade quando o sociólogo Herbert de Souza lançou, em junho de 1997, uma campanha pela divulgação voluntária do balanço social.

civil de diversas áreas e ficam disponíveis no site do instituto<sup>27</sup> para que qualquer pessoa possa fazer críticas ou comentários.

Tanto o Ibase como o GRI acreditam que a transparência e o envolvimento das partes interessadas fornecem a credibilidade necessária para os relatórios de sustentabilidade. A diferença é que o instituto Ethos aponta a auditoria como mais uma etapa na construção do relatório.

### **3.3. Auditoria: estudos acadêmicos**

Para conhecer o ponto de vista da academia, foi realizada uma revisão bibliográfica. Foram pesquisados mais de 50 artigos científicos, dos quais cerca de 20 têm significância para o tema de auditoria (tabela 3).

---

<sup>27</sup> As análises das informações ficam disponíveis no site [www.balancosocial.org.br](http://www.balancosocial.org.br). Desde 2008, porém o Ibase suspendeu a entrega do Selo Balanço Social Ibase/Betinho, que está em fase de avaliação e reformulação.

Tabela 3 – Resumo dos artigos revisados

<b>Autor</b>	<b>Título</b>	<b>Periódico</b>	<b>Ano</b>
Beets e Souther	Corporate environmental reports:the need for standards and an environmental assurance service	Accounting Horizons	1999
Carey, Simnett e Tanewski	Voluntary demand for internal and external auditing by family businesses	Auditing: A Journal of Practice&Theory	2000
Ballou, Heitger e Landes	The future of sustainability assurance	Journal of Accountancy	2006
Kolk e Perego	Determinants of adoption of sustainability assurance statements: an international investigation	Business Strategy and the Environmental	2010
Adams e Evans	Accountability, completeness, credibility and the audit expectations gap	The Journal of Corporate Citizenship	2004
O'Dwyer e Owen	Seeking stakeholder centric sustainability assurance: an examination of recent sustainability assurance practice;	Journal of Corporate Citizenship	2007
O'Dwyer	Conceptions of corporate social responsibility: the nature of managerial capture	Accounting, Auditing and Accountability Journal	2003
Bebbington	Engagement, education and sustainability: a review essay on environmental accounting	Accounting, Auditing and Accountability Journal	1997
Milne, Kearins e Walton	Creating adventures in wonderland: the journey metaphor and environmental sustainability	Organization	2006
Deegan, Cooper e Shelly	An investigation of TBL report assurance statements: uk and european evidence	Managerial Auditing Journal	2006
Owen, Swift, Humphrey, Boweman	The new social audits: accountability, managerial capture or the agenda of social champions?	European Accounting Review	2000
Tilt	The content and disclosure of australian environmental policies	Accounting, Auditing and Accountability Journal	2001
Ball, Owen e Gray	External transparency or internal capture? The role of third-party statements in adding value to corporate environmental reports	Business Strategy and the Environment	2000
Power	Expertise and the construction of relevance: accountants and environmental audit'	Accounting, Organizations and Society	1997
Hodge	Assurance of sustainability reports : impact on report users' perceptions of reliability	Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand Annual Conference	2007
Park e Bronson	Experiences of and views on third-party assurance of corporate environmental and sustainability reports	Journal of Cleaner Production	2005
O'Dwyer e Owen	Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation	The British Accounting Review	2005

Fonte: do autor



Estes artigos científicos e alguns livros trazem os pontos de vista que não aparecem necessariamente no discurso das consultorias e das ONGs.

Para Iudícibus (2000) as demonstrações contábeis financeiras possuem uma série de notas explicativas associadas aos relatórios. Estas notas transformam uma conta sintética em analítica, evidenciam a ocorrência de mudança de critérios e explicam mais detalhadamente o que levou a ocorrência de fatos relevantes. Enfim, são de grande utilidade para o bom entendimento das Demonstrações Financeiras.

Assim segundo o autor, os relatórios sociais, que contemplam informações ambientais, sociais e econômicas, deveriam receber o mesmo tratamento. Notas explicativas se fazem necessárias, por exemplo, para detalhamento de fórmulas para se chegar a determinados dados e para colocar um parâmetro de comparação quando da existência de dados muito específicos, garantindo aos usuários informações claras e completas sobre a organização.

Outros autores como Beets e Souther (1999) abordam outros aspectos. Para ele, há ainda a necessidade de serem determinados padrões de auditoria para os relatórios sociais. Ainda não há um parecer que atenda a esta necessidade específica, o que levanta dúvidas sobre a capacidade técnica das empresas de auditoria externa em emitir uma opinião sobre tais demonstrações.

A verificação a ser realizada por um auditor independente permitiria assegurar a objetividade e credibilidade do trabalho. Seria uma maneira de aumentar a transparência através da avaliação de uma comunicação saudável (Carey et al., 2000). Segundo Capron e Quairel (2004) confiabilidade nas informações divulgadas depende principalmente de verificação por uma terceira parte independente. No entanto, se a verificação é para atestar a confiabilidade das informações, o processo deve ser normalizado. Como afirmado por diferentes autores (Zadek e Raynard, 2004; Kolk e

Perego, 2010), a necessidade de credibilidade da informação pelos diversos públicos induziu as tentativas de desenvolvimento de um quadro de garantia. Para realizar seu compromisso, o auditor vai se basear em regras que tenham sido emitidas recentemente e nelas vai construir seu processo de verificação. As diretrizes do GRI, da AA 1000 e da ISAE 3000 parecem ser as mais amplamente reconhecidas.

Um exemplo da necessidade de que haja padronização dos procedimentos da auditoria foi notado na pesquisa realizada por Adams e Evans, onde a empresa de auditoria Deloitte, no Relatório Social, indicava explicitamente: “o escopo e o trabalho executado impossibilitam-nos de indicar uma opinião a respeito de se todas as figuras no relatório são completas e exatas” (ADAMS e EVANS, 2004:106). Em virtude do ocorrido, os auditores não puderam atestar à integralidade e a credibilidade do relatório, logo, não existe o amparo aos *stakeholders* que consultam o parecer da auditoria para obter algum nível de garantia.

Além disso, O’Dwyer e Owen (2007) falam de uma série de estudos que são altamente críticos a atual auditoria de relatórios de sustentabilidade. Estes autores têm argumentado que a prática está sujeita a ‘captura’ por poderosos interesses gerenciais e profissionais, e que a responsabilidade pública não é devidamente atendida. Esta linha de pensamento é reforçada por O’Dwyer (2003) que toma como base o argumento de Bebbington (1997), no qual os grupos dominantes são os gestores da empresa ou associações profissionais, e tendem a assumir o controle ou ‘captura’ da política e da prática da auditoria dos relatórios de sustentabilidade através da apropriação dos procedimentos a fim de satisfazer aos seus próprios objetivos comerciais e profissionais.

Corroborando com esse argumento, Milne et al. (2006), a gestão da empresa privilegia seus próprios interesses ou dos acionistas sobre os interesses da sociedade em geral através de apropriação da linguagem de ‘sustentabilidade’ simplesmente em

termos de sobrevivência econômica das empresas. Da mesma forma, os prestadores de garantia podem estar preocupados principalmente com a promoção de seus próprios objetivos comerciais, através, por exemplo, da limitação do escopo do seu trabalho, a fim de minimizar quaisquer responsabilidades potenciais (Deegan et al., 2006). O problema de ‘captura’ deve ser uma preocupação séria porque potencialmente restringe a prática da auditoria nos relatórios de sustentabilidade para caber dentro de exigências financeiras e operacionais dos sistemas e não podem servir adequadamente a responsabilidade pública (Bebbington, 1997). Outros autores descrevem ‘captura’ como “um problema para os ideais democráticos que sustentam a auditoria de relatórios de sustentabilidade e representa uma ameaça considerável para o processo”. (OWEN et al. (2000:86).

Interesses poderosos se tornam ‘institucionalizados’, com uma conseqüente perda de independência e credibilidade para os profissionais da auditoria de relatórios de sustentabilidade (O'Dwyer e Owen, 2007). Argumenta-se que estas circunstâncias prevaleçam porque a auditoria de relatórios de sustentabilidade serve aos interesses comerciais em vez do propósito mais amplo de ‘interesse público’ (Tilt, 2001) e o princípio da responsabilidade corporativa (Ball et al, 2000).

Há pelo menos duas formas de ‘captura’: gerencial e profissional. O primeiro, é referido como a abordagem do *business as usual* (Milne et al., 2006), que pode ser definido como o processo pelo qual a gestão corporativa assume o controle do processo de relato social e só fornece informações que apresentem a empresa com um perfil favorável e de uma forma que provavelmente maximize o valor para o acionista (O'Dwyer, 2003).

O viés gerencial nestes relatos contrasta com a abordagem de ‘responsabilização’ onde a gestão empresarial fornece um relato neutro e completo dos

impactos sociais e ambientais de suas operações comerciais, a fim de ser plenamente responsável perante seus parceiros e a sociedade em geral (O'Dwyer e Owen, 2007).

Apesar da captura profissional ser às vezes confundida com a captura de gestão (Ball et al., 2000), esta é na verdade uma versão mais sutil. Power (1997) argumenta que captura profissional ocorre quando os profissionais de auditoria buscam criar e preservar seus interesses comerciais e suas posições no mercado de competência para legitimar sua atividade pericial e, em seguida, usam sua posição para desempenhar o papel de 'poderosos atores sociais' no sentido de garantir que estes procedimentos são institucionalizados como regras e normas adotadas pela sociedade em geral.

O estudo de Hodge et al. (2007) argumenta que a utilização do padrão ISAE 3000 nos processos de garantia dos relatórios de sustentabilidade pode contribuir para minimizar uma lacuna na expectativa de verificação por parte dos *stakeholders*. A ISA3000 utiliza a terminologia razoável e limitada para indicar os níveis de garantia e esta por vezes não traduz de forma clara o nível de garantia que foi implantado. O autor mostra que, devido à formulação das posições dos níveis de verificação dadas pelo ISAE 3000, o grau de confiança que este usuário dá ao relatório de sustentabilidade é afetada pela designação desses níveis diferentes.

Park e Brorson (2004) declaram que antes de introduzir a garantia de terceira parte em relatórios de sustentabilidade, uma série de medidas devem ser normalmente tomadas pela organização relatora. Os passos são descritos na Figura 7 abaixo:

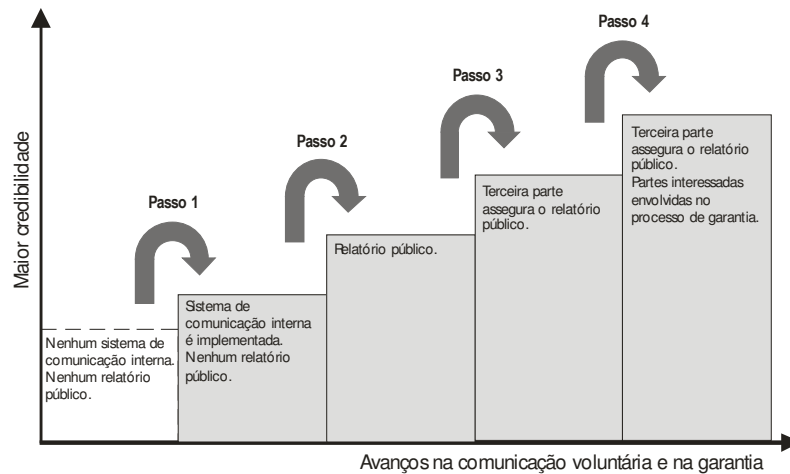


Figura 7: Passos e medidas para introduzir garantia de terceira parte  
 Fonte: Park e Brorson (2004)

Cada passo para a introdução da garantia requer recursos adicionais da organização. Ainda segundo Park e Brorson (2004) parece ser uma decisão difícil para a organização relatora dar o passo 3 na procura da garantia de terceira parte devido a uma série de razões. Assim, não poderia ser menos difícil envolver as partes interessadas no processo de garantia.

Mesmo que haja um interesse de verificação da sustentabilidade como um mecanismo que permita a confiabilidade dos relatórios de sustentabilidade, esta necessidade ainda é discutida por alguns autores (Ball et al, 2000; Adams e Evans, 2004; O'Dwyer e Owen, 2005).

As discussões em torno da necessidade ou não da garantia externa das informações não financeiras não é recente. Em 1996, Wallman já abordou a questão:

“Atualmente prestamos diferentes graus de validação para informações sobre demonstrações financeiras, desde auditorias completas a análises dessas informações. É forçoso reconhecer que seria mais difícil validar muitas das informações (ativos intelectuais e outros intangíveis) que podem ser fornecidas no modelo proposto. Por exemplo, pode ser difícil atingir um consenso entre auditores quanto à validade do cálculo do valor de uma marca pela administração da empresa. Porém, embora seja difícil atestar o valor desses ativos em si, pode ser possível para os auditores validar os procedimentos utilizados pela administração para essas estimativas de valor. Sem dúvida, esse aspecto irá requerer mais reflexão”. (WALLMAN, 1996: 12).

Para Eccles (2011), até que ponto as informações não financeiras devem ser aferidas por um processo de verificação independente é uma questão que tem grande importância para os acionistas. Muito embora, para este mesmo autor, todas as partes interessadas sairiam ganhando. Um relatório de pesquisa na área de ações produzido por Claudia Kruse e Bramen Singanayagam, da J.P. Morgan Chase & Co, sugeriu que existe certo interesse, pelo mercado, na auditoria de informações não financeiras.

Segundo Eccles (2011), a obrigatoriedade ou não da divulgação e de verificação independente de informações não financeiras é uma questão importante de política pública que inevitavelmente suscita controvérsias sobre a responsabilidade legal das entidades certificadoras. Se os investidores determinarem que os resultados em desempenho social, ambiental e de governança são tão importantes quanto os financeiros, eles terão de decidir se estão dispostos a pagar por uma verificação externa que reforce a credibilidade e qualidade das informações divulgadas.

Isso exigirá melhores normas e, na maior parte dos casos, o aprimoramento das informações e dos sistemas de controle. Não é por outro motivo que poucas companhias têm hoje sistemas internos de controle e de mensuração para informações não

financeiras tão rigorosas e sofisticadas quanto os existentes para informações financeiras. “Os acionistas e outras partes interessadas irão demandar, cada vez mais informações não financeiras de alta qualidade que sejam decisivas para resultados financeiros futuros.” (ECCLES, 2011:110).

Em síntese, este capítulo mostrou que:

- As consultorias, em sua maioria, tem dificuldades em ir além do serviço de conformidade, o que não é suficiente para dar a credibilidade necessitada pelos *stakeholders*;
- As ONGs acreditam no engajamento dos *stakeholders* no processo de elaboração dos relatórios de sustentabilidade;
- A academia aponta algumas dificuldades na realização de auditorias que possam trazer maior credibilidade aos relatórios e, logo, maior confiança aos *stakeholders*.

#### **4. AUDITORIA: A POSSIBILIDADE DE GARANTIA AOS STAKEHOLDERS**

O que pode ser notado sobre as práticas realizadas pelas consultorias, a opinião das ONGs e a perspectiva dos estudos acadêmicos é que as formas de auditoria realizadas para dar credibilidade a alguns relatórios de sustentabilidade ainda estão sendo desenvolvidas. Há apenas os passos iniciais para o uso mais genérico de uma avaliação independente e robusta. Esta avaliação tem a possibilidade de captar a contribuição de uma organização qualquer para o desenvolvimento sustentável, além de fornecer informações úteis e oportunas para os seus usuários, que podem orientar o caminho da organização no sentido da sustentabilidade.

A emissão de normas específicas, como SA 8000 e normas de garantia desenvolvidas pela IAASB oferecem as bases para o que poderia tornar-se parte de uma arquitetura mais estabilizada das normas de auditoria. No entanto, tais desenvolvimentos são suscetíveis de fornecer apenas soluções parciais para o problema da avaliação da sustentabilidade global. Algumas são propositadamente de alcance limitado (relacionadas com questões específicas) e outras são limitadas pela sua transposição de modelos financeiros ou da qualidade, que podem não ser capazes de capturar totalmente questões de sustentabilidade. Outros só são aplicáveis a auditores profissionais e não preveem organizações, tais como ONGs, que poderiam realizar processos de garantia.

A AA1000 oferece a base para uma plataforma comum para a garantia da sustentabilidade. Ele fornece um modelo em torno do qual um conjunto de normas de auditoria poderiam convergir e permite que diferentes organizações e indivíduos com competências relevantes forneçam uma garantia significativa para as diferentes partes interessadas.



Tal conjunto de normas deve, no entanto, ser complementada por uma evolução semelhante à ocorrida com os relatórios que hoje seguem o padrão GRI, uma base geralmente aceita para relatórios de sustentabilidade.

As atuais práticas de auditoria como garantia de sustentabilidade têm sido associadas até o momento à publicação de relatórios anuais de sustentabilidade e estão destinadas a tornar os relatórios – e as próprias organizações relatoras – mais dignas de confiança. Entretanto, a garantia de sustentabilidade ainda carece de credibilidade e influência suficientes tanto para o público interno (organização relatora) como para o público externo (sociedade civil).

Uma das diferenças mais marcantes entre as abordagens de auditoria praticadas está na ‘profundidade’ da garantia oferecida. Do capítulo anterior, pode-se concluir que os procedimentos de garantia incluem mais de um nível e algumas vezes vários deles simultaneamente:

- Nenhuma garantia externa – a informação não é apoiada por verificação externa, mas repousa sobre a reputação e a confiabilidade do sistema, organização ou pessoa que a forneceu;
- Relato da precisão dos dados – o nível mais básico de garantia é a verificação de dados, assegurando que as informações apresentadas nos relatórios públicos são precisas. Além disso, os prestadores de garantia podem atestar que, para temas específicos, a informação divulgada é completa;
- Sistemas eficazes – neste nível, a garantia pode verificar que os sistemas de coleta de dados e gestão de desempenho sobre as questões da sustentabilidade são robustos e confiáveis. Além disso, podem ser feitas recomendações sobre como estes sistemas podem ser melhorados;

- Materialidade e risco – além de verificar as informações oferecidas pela empresa, uma abordagem baseada em materialidade vai mais longe. Ao obter uma conclusão sobre se a natureza dessas informações são relevantes para as necessidades dos usuários destinados / as partes interessadas, e como a definição da materialidade foi alcançada (por exemplo, se as partes interessadas estiveram envolvidos na identificação de indicadores);
- Capacidade de resposta – prestadores de garantia também podem ser convidados a concluir sobre o grau em que a organização está cumprindo com os seus próprios compromissos, com as normas legais e respondendo às partes interessadas. Isso pode significar uma aprovação ou reprovação, ou um resultado de classificação em caso de garantias ligadas a esquemas de certificação e normas formais, ou uma avaliação mais quantitativa da capacidade de resposta.
- Comentário – bem como recomendações normativas com base em compromissos das próprias empresas e padrões reconhecidos, os prestadores de garantia, por vezes, podem oferecer seu próprio comentário sobre o quão bem a empresa está realizando e o que mais ele deveria fazer na área de responsabilidade socioambiental. Este parece ser o caso mais frequente quando o procedimento de garantia é direcionado para os interesses de um determinado grupo de *stakeholders*. Também há o uso de formadores de opinião, que fazem declarações de avaliação sobre o desempenho da empresa. Eles levam não somente a habilidade relacionada ao aspecto particular do desempenho de uma empresa (por exemplo, as emissões de gases de efeito estufa), mas também a legitimidade entre as partes interessadas sobre uma determinada questão.

Cabe aqui a hipótese de que estes diferentes níveis de auditoria correspondem as variadas necessidades de engajamento dos *stakeholders*.

A auditoria como garantia de sustentabilidade deve ter por objetivo captar a totalidade dos impactos de uma empresa. Um alcance limitado da garantia é útil para atender as necessidades de partes interessadas sobre questões específicas (uma linha de produtos ecologicamente corretas, por exemplo) e gestores de áreas específicas. Além de cobrir estas questões, a garantia deve incluir as áreas emergentes e os riscos, que não podem ser capturados com um escopo pré-determinado e limitado. Formas limitadas de auditoria, que garantem precisão de dados e relatórios bem estabelecidas, podem ajudar a entregar uma prestação de contas aos consumidores e à sociedade civil, bem como o desempenho em termos de conformidade com as normas básicas. No entanto, não são suficientes para cobrir os complexos *trade-offs* entre as diferentes áreas de impacto, ou as controvérsias sobre as questões que são ou não de responsabilidade de uma empresa, ou os desafios que necessitam de formas completamente novas de trabalhar. Consequentemente, somente auditorias que assegurem mais do que precisão dos dados e envolvem os *stakeholders* e auditorias sobre medição e sistemas de gestão que são capazes de traduzir isso em aprendizagem e inovação, serão capazes de fornecer as alterações de desempenho exigidos.

Portanto, a evolução da auditoria como garantia de sustentabilidade visa reforçar o seu papel na condução do desempenho, garantindo o fornecimento de informações relevantes, úteis e confiáveis para a tomada de decisão. Essa auditoria como garantia de sustentabilidade será diferente de acordo com as diferentes necessidades dos *stakeholders*, baseado no que eles querem conhecer e em quem eles confiam:

*Stakeholders* internos:

- Gestores e diretores do conselho – estão preocupados com o risco, bem como com a criação de valor. Eles exigem a garantia de que as informações em que baseiam as suas decisões sejam precisas e completas, bem como a garantia de que eles não estão alheios a questões e riscos relevantes para o desempenho futuro.
- Funcionários – precisam saber que padrões de saúde e segurança, condições de emprego, bem como o desempenho global, fazem parte da estratégia contínua para o sucesso empresarial.

*Stakeholders* externos:

- Meios de comunicação e sociedade civil – estão geralmente preocupadas com erros e criticam abertamente as empresas, quando elas são vistas como negligente em questões sociais ou ambientais. Algumas vezes são céticas sobre a garantia, especialmente por empresas de auditoria. Alguns consumidores são sensíveis a garantias de terceiros associadas a sistemas de rotulagem de produtos.
- Investidores e reguladores – têm relações mais formais e mais complexas com as empresas e estão mais interessados na garantia que observa os riscos e as violações legais. Cada vez mais, eles também estão interessados na responsabilidade social da empresa como parte de sua estratégia de investimento.

A inclusão das partes interessadas no processo de comunicação e auditoria permitiria não só um nível maior de legitimidade e credibilidade, mas também uma maior qualidade global do processo.

No entanto, segundo a pesquisa de Edgley et al. (2009) há obstáculos significativos para a inclusão das partes interessadas nos procedimentos de auditoria. Através de entrevistas com auditores e consultores, o autor identificou os seguintes obstáculos:

- obstáculos decorrentes de circunstâncias especiais: se referem as dificuldades encontradas devido a restrição dada pela indústria, do porte da empresa e a ‘eliminação’ de alguns grupos de *stakeholders* devido a sua postura;
- obstáculos corporativos: são apontadas a ‘impossibilidade’ de inclusão das partes interessadas nos procedimentos de garantia, a restrição da empresa quanto a divulgação de algumas informações, o esforço adicional necessário para envolver os *stakeholders*, o incremento no custo, a ausência de leis e as dificuldades quanto a dispersão geográfica das operações;
- obstáculos decorrentes das partes interessadas: são citadas a falta de entendimento por parte dos *stakeholders* quanto aos procedimentos de declaração de garantia, a ausência de interesse em garantia de alguns grupos de *stakeholders* e a diversidade de interesses que impedem o consenso.

Estes obstáculos são esquematizados na figura 8.

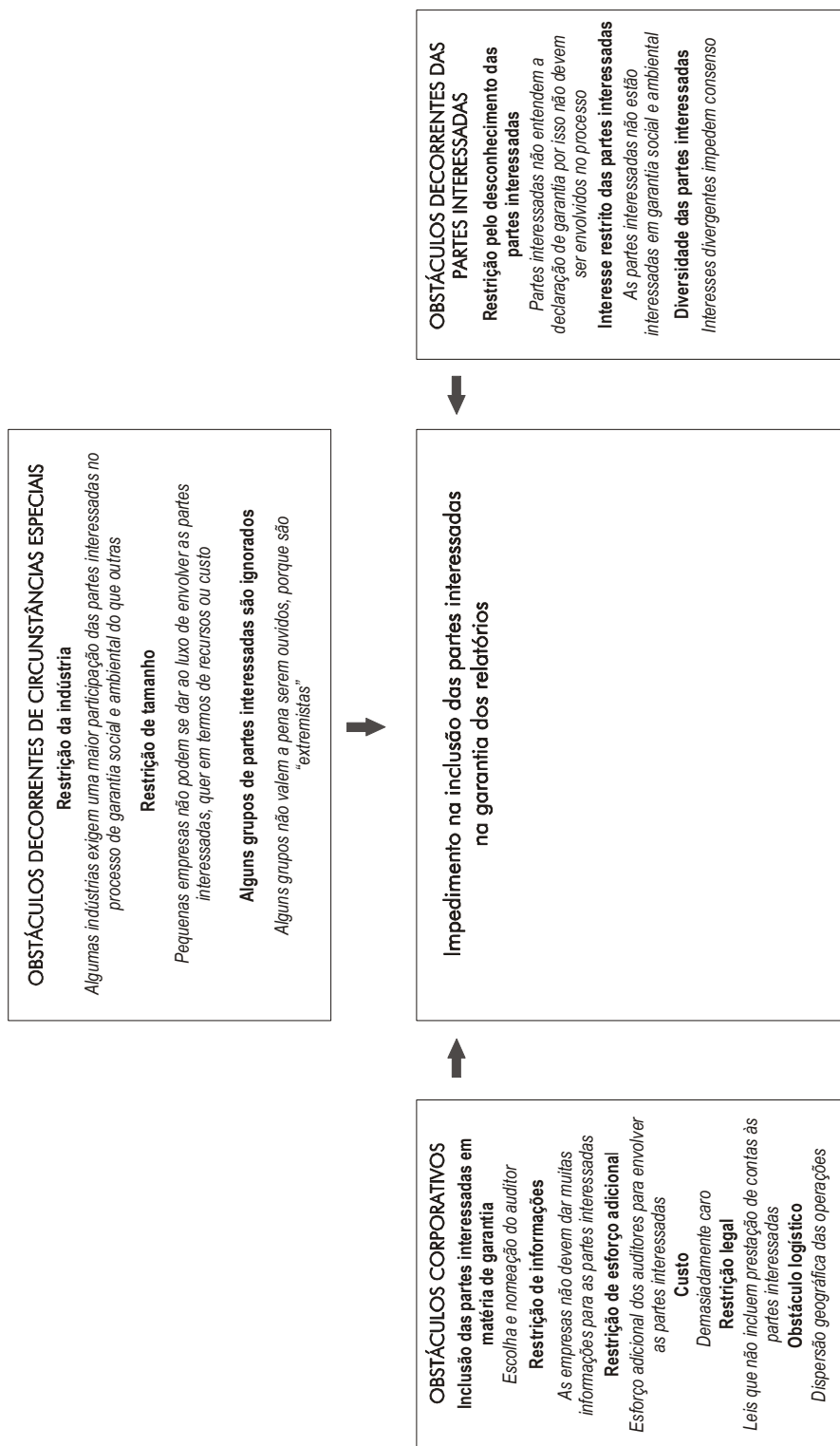


Figura 8: Obstáculos na inclusão das partes interessadas nos procedimentos auditoria  
 Fonte: Edgley (2009)

Há uma necessidade de reunir os processos com foco em diferentes partes interessadas e os problemas operacionais da empresa, a fim de entender o desempenho geral e os *trade-offs* envolvidos. A auditoria de sustentabilidade não pode simplesmente agregar estes processos, mas deve ser capaz de integrar diferentes formas de garantia dentro de um quadro comum. O processo de garantia, portanto, assume várias formas (auditoria, análise, comentário, certificação), dependendo das questões materiais envolvidas.

A necessidade da auditoria de sustentabilidade é compreensível. No entanto, não é simplesmente o caso de os impactos sociais, ambientais e econômicos das empresas serem agregados em algum algoritmo de sustentabilidade (Gray e Bebbington 2007).

Além disso, enquanto há ilhas de ‘auditabilidade’, onde normas e métricas claras e reconhecidas e mensurações rigorosas fazem a precisão ser possível, outras áreas permanecem controversas e difíceis de serem medidas com qualquer tipo de precisão. Mesmo onde a precisão da medição é possível, resta saber se a abordagem correta para a compreensão das questões é por meio de procedimentos de medição. Por exemplo, muitas vezes em relatórios ambientais, apenas os impactos diretos são contabilizados. Como contabilizar o ‘custo total’ do impacto da poluição de uma empresa em uma população local, além dos níveis de poluição (Gray e Bebbington 2007). O desafio para o processo de auditoria é de ir além da garantia apenas do que é ‘fácil de enxergar’ e do que é claramente delimitado, e sim garantir as questões materiais para as partes interessadas.

Segundo Ballou et al. (2006), por serem quantitativas e verificáveis, as informações relacionadas à sustentabilidade das empresas são passíveis de serem auditadas. Entretanto, a ausência de métricas confiáveis para todos os *stakeholders* traz

como consequência declarações qualitativas sobre gestão de riscos e desempenho e mensurações quantitativas que não são suficientemente confiáveis para que sejam auditadas. Para o autor, a maior parte das informações que estão sendo submetidas a processos de auditoria não-financeira estão relacionadas a medidas quantitativas de desempenho.

Comparado ao relato de informações financeiras, o relato para a sustentabilidade tem um significado maior para a questão da transparência, pois se trata de uma parte integral do processo de comunicação entre a empresa e seus *stakeholders*-chave (WALLAGE, 2000). O diálogo com os *stakeholders* é uma peça fundamental no processo de verificação do relatório de sustentabilidade, porque os objetivos e temas relevantes devem ser estabelecidos em consulta às partes interessadas.

O que torna o processo ainda mais difícil é a evolução para uma economia pós-industrial, com um clima de negócios que é infinitamente mais complexo do que antes, quando a maioria dos padrões de contabilidade e regulamentos foram formulados.

Muito claramente nenhum indivíduo ou mesmo organização terá todas as competências necessárias para assegurar um processo de auditoria confiáveis aos olhos de todos os interessados. A solução pode ser a combinação da experiência e legitimidade dos prestadores de garantia ou usar uma combinação de abordagens, tais como garantia de profissionais combinados com comentários da sociedade civil ou um painel consultivo de peritos.

Quanto a possibilidade de garantia aos *stakeholders*, pode-se concluir que ainda há muito a se percorrer para que a auditoria garanta a credibilidade esperada e necessitada pelos diversos *stakeholders*. Inúmeras são as dificuldades para tornar esta ferramenta uma aliada na busca da sustentabilidade. Como se acredita ainda estar longe a formulação de uma norma específica para a realização de auditorias que garantam a



sustentabilidade, bem como ainda permanecem o grande número de auditorias e a consequente atuação das empresas de consultoria, uma das possíveis saídas pode ser o aumento do engajamento dos *stakeholders* nos processos de auditoria. Mas, mesmo esta saída também mostra algumas dificuldades e limitações que precisarão ser estudadas com maior profundidade.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não se pode ter certeza de que um relatório é completo e abrangente no que diz respeito às preocupações dos *stakeholders*, a menos que haja a inclusão, ou seja, que estas principais partes interessadas estejam envolvidas nos procedimentos de auditoria.

Havia um consenso há alguns anos que o procedimento de auditoria teria necessariamente que ser reformulado para possibilitar avaliações dos resultados ao invés de uma simples conformidade sobre documentos. Passado algum tempo, o que pode ser visto com grande frequência é que ainda há alguns auditores que acreditam que estão dando alguma contribuição, ao verificar se as práticas correspondem ao que é informado, ignorando totalmente a realidade mundial dos negócios atuais, cuja dinâmica é regida pelo paradigma da eventualidade. A empresa vai para onde a situação exigir. Organizações para sobreviverem atualmente precisam ser flexíveis, ter equipes multifuncionais, estruturas mais híbridas, estratégias mais globais, produtos mais desmaterializados e trabalhadores multidisciplinares. Mais do que nunca as empresas somente sobrevivem por que estão em constante mudança, sendo, portanto, impossível estar totalmente conforme em relação a qualquer coisa, mesmo que por uma fração de segundos.

Auditoria não deve ser vista como um refinamento de qualidade apenas para as partes interessadas mais avançadas. Também não deve ser reduzido para não mais do que uma revisão independente dos sistemas de uma empresa de prestação de contas, gestão de riscos e governança. Auditoria deve estar preocupada com a forma como o desempenho de uma organização é relatado. Deve assegurar representação equilibrada, completa e precisa de todos os resultados que podem afetar as partes interessadas nessas áreas e que os próprios interessados acreditam ser críticos. As partes interessadas devem ser capazes de confiar na informação contida em relatórios auditados nas suas decisões

sobre investimentos, produtos e serviços e outras questões que possam afetá-los diretamente. Os gestores devem ter uma compreensão mais ampla do impacto de suas decisões e políticas.

Isto porque a auditoria se destaca como uma etapa da gestão. Toda organização tem metas estabelecidas para um período determinado de tempo. Em momento algum, a auditoria deve ser vista como um julgamento, um ‘ajuste de contas’. Audita-se a organização, não as pessoas. Auditorias são resultados de análise comparativa entre planejado e realizado. Tais comparações são demonstradas através de relatórios, dentre estes relatórios de sustentabilidade.

Já deve estar claro que o engajamento dos *stakeholders* auxilia no processo de fortificação da fiabilidade de auditorias com foco na sustentabilidade. Tal engajamento pode ser verificado à luz das principais normas de padronização e de garantia de informações financeiras e não financeiras. Não são objetos de auditorias o fornecimento de soluções para as não conformidades encontradas ao longo do processo. É necessário que os *stakeholders* entendam o processo de gestão da organização, conhecendo as atribuições, as responsabilidades, os procedimentos e a forma de comunicação dos relatos, não se restringindo a uma avaliação de documentos, das normas e procedimentos e das operações da organização.

Dentre as diversas maneiras de se aumentar o engajamento de *stakeholders*, talvez a mais simples e conhecida seja a melhor: envolvê-los nos diferentes tipos de auditoria: as auditorias de primeira, de segunda e de terceira partes. Isto consiste em um exame sistemático e independente para determinar se as atividades previstas e seus resultados estão de acordo com as disposições planejadas, se estas foram implementadas com eficiência e transparência e se estão adequadas não só à legislação, mas também às demandas socioambientais.

- Auditoria de primeira parte – conduzida pelos *stakeholders* internos para garantir a estes *stakeholders* que a organização, através de suas pessoas, está promovendo a consecução dos objetivos e metas planejados;
- Auditoria de segunda parte – conduzida por *stakeholders* externos com o propósito de assegurar a estes *stakeholders* (normalmente clientes e fornecedores) que seus produtos e serviços são produzidos segundo os parâmetros da sustentabilidade;
- Auditoria de terceira parte – auditoria conduzida por agência independente, credenciada ou não, que vise certificação ou não. O propósito desta auditoria é prover garantia da credibilidade da auditoria aos demais *stakeholders*.

Desse modo, a partir destes três tipos de auditoria, os *stakeholders* podem ter um maior e efetivo engajamento, num processo de concepção simples, que exige dos *stakeholders* empenho, disciplina e persistência, alavancas necessárias a qualquer mudança em questões ambientais. O exercício destas auditorias tempera a ética dos negócios, criando um ciclo benéfico ao clima organizacional.

A auditoria como garantia de sustentabilidade é um assunto que merece estudos mais aprofundados. No que diz respeito às necessidades de garantia aos *stakeholders*, recomenda-se a realização de estudo mais profundo que identifique as diferentes demandas por garantias segregadas por grupos de *stakeholders* (internos e externos).

Ampliar as categorias de *stakeholders*, de forma a entender o nível de engajamento possível de cada grupo de *stakeholders*, tendo como foco a auditoria em relatórios de sustentabilidade.

Por fim, recomenda-se um estudo detalhado da possibilidade de integração das diversas auditorias realizadas nas organizações. Acredita-se que as lacunas identificadas possam contribuir com a gestão da sustentabilidade empresarial.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACCOUNTABILITY; 2008a, **AA1000 Accountability Principles Standard 2008**, Disponível em: <http://www.accountability.org/standards/aa1000aps.html>

ACCOUNTABILITY, 2008b, **AA1000 Assurance Standard 2008**, Disponível em: <http://www.accountability.org/standards/aa1000as/index.html>

ACCOUNTABILITY, 2006, **The Materiality Report: Aligning Strategy, Performance and Reporting**, Disponível em: <http://www.accountability.org/images/content/0/8/088/The%20Materiality%20Report.pdf>

ACCOUNTABILITY E KPMG, 2005, **Assurance Standards Briefing: AA1000 Assurance Standard & ISAE3000**, Disponível em: <http://www.accountability.org/images/content/1/9/193/Assurance%20Standards%20Briefing.pdf>

ADAMS, C. A.; EVANS, R., 2004, “Accountability, Completeness, Credibility and the Audit Expectations Gap”, **The Journal of Corporate Citizenship**, n. 14, pp. 97-115.

ADAMS, C.; ZUTSHI, A., 2004, “Corporate Social Responsibility: Why Business Should Act Responsibly and be Accountable”, *Australian Accounting Review*, v. 14, n. 34, pp. 31-40.

ALVES-MAZZOTTI, A. J.; GEWANDSZNAJDER, F., 2000, **O Método das Ciências Naturais e Sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa**, 2 ed. São Paulo: Editora Pioneira.

AMARAL, S. P. **Estabelecimento de Indicadores e Modelo de Relatório de Sustentabilidade Ambiental, Social e Econômica: Uma Proposta para a Indústria de Petróleo Brasileira**. 2003. 250 p. Tese – Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, nov. 2003.

ARAÚJO JUNIOR, de J. P., 2008, Análise de Stakeholders: um estudo exploratório, **Revista eletrônica de educação e tecnologia do SENAI SP**, v. 2, n. 4.

BALL, A.; OWEN, D.L.; GRAY, R., 2000, “External Transparency or Internal Capture? The Role of Third- Party Statements in Adding Value to Corporate Environmental Reports”, **Business Strategy and the Environment**, v. 9, pp. 1-23.

BALLOU, B.; HEITGER, D. L., LANDES, C. E., 2006, “The future of corporate sustainability reporting”, **Journal of Accountancy**, v. 202, n. 6, pp. 65-74.

BARBARÁ, S. de O., 2006, **Gestão por processos: fundamentos, técnicas e modelos de implementação: foco no sistema de gestão de qualidade com base na ISO 9000:2000**, Rio de Janeiro: Editora: Qualitymark

BARRETT, P., 2005 **Sustainability Reporting – The Role of Auditors**, Commonwealth Auditors-General Conference, Australian National Audit Office  
Disponível em:

[http://www.anao.gov.au/uploads/documents/Sustainability\\_Reporting\\_The\\_Role\\_of\\_Auditors.pdf](http://www.anao.gov.au/uploads/documents/Sustainability_Reporting_The_Role_of_Auditors.pdf)

BEBBINGTON, J., 1997, “Engagement, Education and Sustainability: A Review Essay on Environmental Accounting”, **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 10, n. 3, pp. 365-381.

BECKETT, R.; JONKER, J., 2002, “AccountAbility 1000: a new social standard for building sustainability”, **Managerial Auditing Journal**, v. 17, n: 1/2, pp.36 – 42

BEETS, S. D., SOUTHER, C. C., 1999, “Corporate Environmental Reports:The Need for Standards and an Environmental Assurance Service”, **Accounting Horizons**, v. 13, n. 2, pp. 129-145.

CAREY, P.; SIMNETT, R.; TANEWSKI, G.,2000, “Voluntary demand for internal and external auditing by family businesses”, **Auditing: A Journal of Practice&Theory**, v. 19, pp. 37-51.

CAPRON, M.; QUAIREL, F., 2004, **Mythes et Réalités de l’Entreprise Responsable**, Edition La Découverte, Paris.

COWE, R., 2003, “Information: Interest grows in the Global Reporting Initiative”, **FT.com.London**, pp. 1.

CMMAD - Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, 1991, **Nosso Futuro Comum. Relatório Brundtland**, 2 ed.Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas

CORPORATE REGISTER, **Assure View - The CSR Assurance Statement Report 2008** Disponível em: <http://www.corporateregister.com/pdf/AssureView.pdf> Acesso em: Junho de 2011

CORPORATE REGISTER. **Corporate Register – Reports: Statistic**. 2012. Disponível em: <http://www.corporateregister.com/stats/>. Acesso em: Fevereiro de 2011.

CORPORATE REGISTER, **Global winners & Reporting Trends 2011** Disponível em: <http://www.corporateregister.com/a10723/36941-11th-8607253C8215604518E-Gl.pdf>

CRAWFORD, D., 2005, “Managing and reporting sustainability”. **CMA Management. Hamilton**, v. 78, n. 9, pp. 20-26.

Datt, F., 2012, “Mercado Caminha para integrar relatórios”, **Assurance Journal**, n16, pp. 15-17.

DAUB, C., 2007, “Assessing the quality of sustainability reporting: an alternative methodological approach”, **Journal of Cleaner Production**, Amsterdam, v. 15, n. 1, pp. 75-85.

DEEGAN, C.; COOPER, B.J.; SHELLY, M., 2006, “An Investigation of TBL Report Assurance Statements: UK and European Evidence”, **Managerial Auditing Journal**, v.21, n.4, pp.329-371.

ECCLES, R.G.; KRZUS, M.P., 2011, **Relatório Único: divulgação integrada para uma estratégia sustentável**. São Paulo: Saint Paul.

FRIEDMAN, M., 1985, **Capitalismo e liberdade**, 2. ed., São Paulo: Nova Cultural.

FRIEDMAN, A., MILES, S. **Stakeholders: Theory and Practice**. Oxford University Press. Oxford, 2006.

GEE, C.; SLATER, A. A., 2005, “Developing next-generation GRI guidelines”. **Corporate Responsibility Management**, London: v. 1, n. 5, pp. 30-33.

GRAY, R. e BEBBINGTON, J., 2007, **Accounting for the Environment**, 2ed, London: Sage Publications

GRI - GLOBAL REPORTING INITIATIVE, “**Diretrizes para Relatórios de Sustentabilidade**”, 2006.



Disponível em: [http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/812DB764-D217-4CE8-B4DE15F790EE2BF3/0/G3\\_GuidelinesPTG.pdf](http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/812DB764-D217-4CE8-B4DE15F790EE2BF3/0/G3_GuidelinesPTG.pdf). Acesso em: Julho de 2011.

GOLDENBERG, M., 2001, **A arte de pesquisar: como fazer pesquisa qualitativa em ciências sociais**, 5.ed, Rio de Janeiro: Editora Record.

HODGE, K., SUBRAMANIAM, N., STEWART, J., 2007, **Assurance of sustainability reports : impact on report users' perceptions of reliability**, Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand Annual Conference, pp. 1-44.

HOUAISS, A., VILLAR, M. de S., 2001, Dicionário Houaiss da língua portuguesa, Rio de Janeiro: Editora Objetiva.

IANSEN-ROGERS, J.; OELSCHLAEGEL, A., 2005, Assurance Standards Briefing. **AA1000 Assurance Standards & ISAE3000, AccountAbility & KPMG Sustainability**, Amsterdam.

IBASE, 2008, **Balanco social, dez anos: o desafio da transparência**, Rio de Janeiro: Ibase. Disponível em: <http://www.balancosocial.org.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm>

INSTITUTO ETHOS, 2007, **Guia para elaboração de balanço social e relatório de sustentabilidade 2007**, São Paulo: Instituto Ethos. Disponível em: [http://www.uniethos.org.br/\\_Uniethos/Documents/GuiaBalanco2007\\_PORTUGUES.pdf](http://www.uniethos.org.br/_Uniethos/Documents/GuiaBalanco2007_PORTUGUES.pdf)

ISAE 3000 - International Standard on Assurance Engagements, 2011, **ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information**, Estados Unidos, Nova York.

Disponível em: [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/IAASB\\_ISAE\\_3000\\_ED.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/IAASB_ISAE_3000_ED.pdf)

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R., 2000, **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: Aplicável às Demais Sociedades**. 5 ed, São Paulo: Atlas.

KNECHEL, W., 2001, **Auditing: Assurance and Risk**, 2ed, Ohio: South-Western College Publishing.

KOLK, A.; PEREGO, P., 2010, “Determinants of adoption of sustainability assurance statements: an international investigation”, **Business Strategy and the Environmental**, v. 19, n. 3, pp. 183-98.

KPMG; WETENSCHAPPELIJK INSTITUUT VOOR MILIEUMANAGEMENT, 2002, **KPMG international survey of corporate sustainability reporting 2002**. Amsterdam: Graduate Business School. Disponível em: <http://www.gppi.net/fileadmin/gppi/KPMG2002.pdf>. Acesso em: Janeiro de 2011.

KROETZ, C., Stevens E., 1999, **Contabilidade Social**, Disponível em: [http://www.sebraepb.com.br:8080/bte/download/Desenvolvimento%20Sustent%C3%A1vel%5CGest%C3%A3o%20dos%20Recursos%20Naturais/157\\_1\\_arquivo\\_csocial.pdf](http://www.sebraepb.com.br:8080/bte/download/Desenvolvimento%20Sustent%C3%A1vel%5CGest%C3%A3o%20dos%20Recursos%20Naturais/157_1_arquivo_csocial.pdf)

LEIPZIGER, D., 2001, **SA 8000: the definitive guide to the new social standard**, 1ed. Londres: Pearson Education.

MANETTI, G. 2011. The Quality of Stakeholder Engagement in Sustainability Reporting: Empirical Evidence and Critical Points. **Corporate Social Responsibility and Environmental Management**, n18, pp.110-122.

MCINTOSH, M.; LEIPZIGER, D.; JONES, K; COLEMAN, G., 2001, **Cidadania Corporativa: estratégias bem-sucedidas para empresas responsáveis**, 1ed. Rio de Janeiro: Editora Qualitymark.

MILNE, M. J.; KEARINS K.; WALTON S., 2006, “Creating Adventures in Wonderland: The Journey Metaphor and Environmental Sustainability”, **Organization**, v.13, n. 6, pp. 801-839.

NIGEL SLACK et. al., 1999, **Administração da produção**, 1ed. São Paulo: Editora Atlas.

O'DWYER, B., 2003, “Conceptions of Corporate Social Responsibility: The Nature of Managerial Capture”, **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 16, n. 4, pp. 523-557.

O'DWYER, B.; OWEN, D.L., 2005, “Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation”, **The British Accounting Review**, v. 37, pp. 205-29.

- O'DWYER, B.; OWEN, D.L., 2007, "Seeking Stakeholder- Centric Sustainability Assurance: An Examination of Recent Sustainability Assurance Practice", **Journal of Corporate Citizenship**, v. 25, pp. 77-94.
- OWEN, D. L.; SWIFT, T. A.; HUMPHREY, C.; BOWEMAN, M., 2000, "The New Social Audits: Accountability, Managerial Capture or the Agenda of Social Champions?", **European Accounting Review**, v. 9, n. 1, pp. 81-98.
- POWER, M., 1997, "Expertise and the Construction of Relevance: Accountants and Environmental Audit", **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, n.2, pp. 123–146.
- PARK, J., BRORSON, T, 2005, "Experiences of and views on third-party assurance of corporate environmental and sustainability reports", **Journal of Cleaner Production**, v. 13, pp. 1095-1106.
- QUAIREL, F., 2004, "Responsable mais pas comptable: analyse de la normalisation des rapports environnementaux et sociaux", **Comptabilite' Contro^ le Audit**, v. 10, n. 1, pp. 7-36.
- SAI – Social Accountability International, 1999, "**Guidance Document for Social Accountability**", Estados Unidos, Nova York.
- SHARMA, S., HENRIQUES, I., 2005, Stakeholder influences on sustainability practices in the Canadian forest products industry. **Strategic Management Journal**, n26, pp. 159–180.
- SIMNETT, R., 2012,"Assurance of Sustainability Reports: Revision of ISAE 3000 and Associated Research Opportunities", **Sustainability Accounting, Management and Policy Journal**, v. 3, n: 1, pp. 5-5.
- SLACK, N.; JOHNSTON, R.; CHAMBERS, S., 1999, **Administração da produção**, 1ed. São Paulo: Editora Atlas.
- SROUR, R. H., 2000, **Ética empresarial: posturas responsáveis nos negócios, na política e nas relações pessoais**, 1ed. Rio de Janeiro: Editora Campus.
- STONER, J. A. F.; FREEMAN, R. E.,1999, **Administração**,. 5.ed. Rio de Janeiro: LTC.
- SUSTAINABILITY; UNITED NATIONS ENVIRONMENT PROGRAMME, 2000, "**The Global Reporters: The First International Benchmark Survey of Corporate**

**Sustainability Reporting**". London: SustainAbility, 60 p. Disponível em: [http://www.sustainability.com/downloads\\_public/insight\\_reports/global\\_reporters.df](http://www.sustainability.com/downloads_public/insight_reports/global_reporters.df).

Acesso em: Fevereiro de 2011.

SUSTAINABILITY; UNITED NATIONS ENVIRONMENT PROGRAMME, 2002, "**Trust Us: The Global Reporters 2002 Study of Corporate Sustainability**".

London: SustainAbility, 66 p. Disponível em:

[http://www.sustainability.com/downloads\\_public/insight\\_reports/trust\\_us.pdf](http://www.sustainability.com/downloads_public/insight_reports/trust_us.pdf). Acesso em: Outubro de 2011.

SUSTAINABILITY; UNITED NATIONS ENVIRONMENT PROGRAMME; STANDARD & POOR'S, 2004, "**Risk & Opportunity: Best practice in Non-Financial Reporting**", The Global Reporters 2004 Survey of Corporate Sustainability Reporting. London: Sustainability, 52 p. Disponível em:

[http://www.sustainability.com/downloads\\_public/insight\\_reports/R&O2004.pdf](http://www.sustainability.com/downloads_public/insight_reports/R&O2004.pdf).

Acesso em: Outubro de 2011.

TACHIZAWA, T., 2007, **Gestão Ambiental e Responsabilidade Social Corporativa – Estratégias de Negócios Focadas na Realidade Brasileira**, 4 ed. São Paulo: Editora Atlas.

TACHIZAWA, T., ANDRADE, R. O. B. de, 2008, **Gestão socioambiental: estratégias na nova era da sustentabilidade**, 1 ed. Rio de Janeiro: Editora Elsevier.

TAPSCOTT, D.; TICOLL, D., 2004, **Empresa transparente: como a era da transparência revolucionará os negócios**, São Paulo: Editora Makron.Books.

TENÓRIO, F. G., 2001, **Gestão de ONGs: principais funções gerenciais**, 1 ed. Rio de Janeiro: Editora FGV.

TENÓRIO, F. G., et al., 2006, **Responsabilidade social empresarial: teoria e prática**,. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora FGV.

FREIRE, F. de S, SILVA, C. A. T., 2001, **Balço social: teoria e prática**, São Paulo: Editora Atlas.

TILT, C., 2001, "The Content and Disclosure of Australian Environmental Policies", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 14, n. 2, pp.190-212.

TINOCO, J. E. P., 2002, “Balanço Social: balanço da transparência corporativa e da concertação social”, **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 135, pp. 56-73.

WALLMAN, S. M. H., 1996, The future of accounting and reporting, part II: the colorized approach. **Remarks before the American Institute of Certified Public Accountants, Twenty-Third National Conference on Current SEC Developments**. Disponível em: <http://www.sec.gov/news/speech/speecharchive/1996/spch079.txt>. Acesso em: Fevereiro de 2011.

WHITE, G. B., 2005, “How to report a company’s sustainability activities”, **Management Accounting Quarterly**, v. 7, n. 1, pp. 1-9.

WILLIAMS, C. C., 2005, “Trust diffusion: the effect of interpersonal trust on structure, function, and organizational transparency”, **Business and Society**, v. 44, n. 3, pp. 357-368.

WORD BUSINESS COUNCIL FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT, 2002, **Sustainable development reporting: striking the balance**, WBCSD: Geneva.

ZADEK, S.; RAYNARD, P., 2004, **The Future of Sustainability Assurance**, ACCA and AccountAbility, London.